

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

ÉTUDE THÉORIQUE ET PRATIQUE

SUR LA LOI DU 1^{er} JUILLET 1916

ÉTABLISSANT

UNE CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE

SUR LES

BÉNÉFICES DE GUERRE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mercredi 16 juin 1920 à 17 heures.

PAR M. G. FAIVRE-REUILLE

Ingénieur des Constructions civiles.

PRÉSIDENT : M. TRUCHY.

SUFFRAGANTS { M. JÈZE.
M. ALLIX.



VANNES

IMPRIMERIE LAFOLYE FRÈRES

—
1920

ÉTUDE THÉORIQUE ET PRATIQUE
SUR LA LOI DU 1^{er} JUILLET 1916
ÉTABLISSANT UNE CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE
SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

ÉTUDE THÉORIQUE ET PRATIQUE

SUR LA LOI DU 1^{er} JUILLET 1916

ÉTABLISSANT

UNE CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE

SUR LES

BÉNÉFICES DE GUERRE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mercredi 16 juin 1920 à 17 heures.

PAR M. G. FAIVRE-REUILLE

Ingénieur des Constructions civiles.

PRÉSIDENT : M. TRUCHY.

SUFFRAGANTS { M. JÈZE.
M. ALLIX.



VANNES

IMPRIMERIE LAFOLYE FRÈRES

—
1920

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

A). — Extension des besoins financiers des États belligérants et neutres en temps de guerre.

Quelles ressources peuvent y faire face : *emprunt ou impôt ?*

B). — Justification de l'imposition des bénéfices de guerre.

1°) Conforme à l'équité fiscale. Application de l'imposition suivant les facultés contributives.

2°) Application de la théorie de l'imposition des plus values dues à la conjoncture sociale.

3°) Au point de vue fiscal, impôt peu lourd à supporter et d'un grand rendement.

C). — Systèmes possibles :

Imposer les bénéfices de guerre.

— l'augmentation du capital.

— le revenu dépassant un taux normal.

PREMIÈRE PARTIE

L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DE GUERRE EN FRANCE

Loi du 1^{er} juillet 1916

CHAPITRE PREMIER — Historique de la loi.

Page 7

Système de M. WEILLER. Taxe applicable après la cessation des hostilités.

CHAPITRE DEUXIÈME. — Personnes imposables.

Page 10

Trois systèmes en présence :

1°) Imposition ou revision des marchés.

2°) Imposition des patentés.

3°) Imposition des bénéfices de guerre en général.

Système de la loi le plus compréhensif :
Distinction des bénéfices exceptionnels et supplémentaires.

Quatre catégories d'imposables :

- Fournisseurs.
- Intermédiaires.
- Patentés.
- Explorants de mines.

Traitement plus rigoureux des deux premières catégories. Motifs :
Catégories non imposables :

- a) Agriculteurs.
- b) Professions libérales.
- c) Plus-values des valeurs mobilières ou des propriétés

CHAPITRE TROISIÈME. — Assiette de l'impôt.

Page 18

A). — Système du Gouvernement et de la Chambre : calcul du produit net par la différence des recettes et des dépenses.

Critiques du rapporteur au Sénat.

Système adopté : excédent du bénéfice de guerre sur le bénéfice normal.

B). — Calcul du bénéfice normal.

- 1^o) Période à considérer.
- 2^o) Interprétation des termes « Capitaux engagés et rémunérés ».
- 3^o) Evaluation forfaitaire du bénéfice normal.

C). — Calcul du bénéfice de guerre.

- 1^o) Période à envisager.
- 2^o) Bénéfice net distinct du bénéfice brut.

D). — Base des évaluations. — Comparaison des bilans. — Difficulté d'estimation de certains éléments :

- Matériel réquisitionné.
- Indemnités d'assurances non réemployées.
- Valeurs mobilières.
- Créances.
- Marchandises et stocks : époque des évaluations, prix de revient, dépréciation éventuelle.

E). — Déductions à opérer.

- 1^o) Réserve légale.
- Réserves facultatives, réserves mathématiques.

- 2°) Amortissement des bâtiments et du matériel. La déduction s'étend-elle à l'amortissement de l'outillage? Du capital actions ou obligations. Des créances.
Calcul de l'amortissement. Difficulté de la fixation des taux.
Décisions de la Commission supérieure.
- 3°) Amortissements exceptionnels, dépréciation du matériel résultant de l'usage intensif.
Faut-il y ajouter une déduction pour la reconstitution des stocks de charbon, métaux, etc... dont la valeur augmente?
- 4°) Amortissement pour les entreprises situées en pays envahis.
- 5°) Rejet de l'amendement Laurent: sommes employées à des œuvres de guerre.

H). — Totalisation des bénéfices nets de tous les établissements et défalcation des pertes.

G). — Quelles exploitations sont imposables? Seules celles situées en France.

CHAPITRE QUATRIÈME. — Taux de l'impôt.

Page 38

Systèmes en présence :

- 1°) Projet du Gouvernement : tarif progressif sur les parties successives du bénéfice imposable.
 - 2°) Projet de la Commission et de la Chambre.
Double tarif progressif :
 - a) D'après le bénéfice absolu.
 - b) D'après le rapport entre le bénéfice exceptionnel et le bénéfice normal.
 - 3°) Système de la loi du 1^{er} juillet 1916.
50 0/0 de la totalité du bénéfice pour les intermédiaires et bailleurs de fonds.
50 0/0 sur la portion du bénéfice excédant 5.000 francs pour les autres catégories.
 - 4°) La loi du 30 décembre 1916 a élevé le taux à 60 % pour la portion des bénéfices supérieurs à 500.000 francs à partir du 1^{er} janvier 1916.
 - 5°) La loi du 31 décembre 1917, tarif gradué par tranches de 50 à 80 %.
- Déduction de l'impôt sur le revenu.

CHAPITRE CINQUIÈME. — Mode d'établissement du bénéfice imposable.

Page 43

A). — Déclaration :

1°) Projet de la commission : déclaration facultative pour les patentés, obligatoire pour les non-patentés.

Malgré l'obscurité de la discussion, la déclaration est obligatoire pour tous. Motifs :

2°) ~~Forme~~ de la déclaration. Reçu.

3°) Délai, prolongation possibles. Décret du 3 août 1916.

4°) Contenu.

a) non patentés : bénéfice exceptionnel.

b) patentés : a) bénéfice net de guerre.

b) bénéfice normal.

La déclaration en est facultative. Le contribuable peut opter pour un forfait de 30 fois le principal de la patente.

De quelle patente s'agit-il ?

Interprétation de l'Administration. — Loi du 2 juin 1917. — Celle d'avant-guerre.

c) bénéfices supplémentaires.

d) sommes dont la déduction est autorisée.

e) exploitants de mines. La déclaration était superflue.

5°) Déclaration négative facultative.

B). — Taxation d'office.

Avec la pénalité, c'est la sanction de l'obligation de la déclaration.

CHAPITRE SIXIÈME. — De la Commission départementale.

Page 51

1°) Pourquoi les contrôleurs ne sont-ils pas chargés d'appliquer la loi sur les bénéfices de guerre : surchargés.

Composition de la Commission : exclusion des commerçants.

Motifs du rejet de la commission mixte proposée par la Chambre : Commissions supplémentaires (Paris).

2°) Rôle de la Commission.

a) Contrôle des déclarations.

b) Taxation d'office. Eléments de la taxation d'office.

3°) Procédure amiable-obligatoire : débat contradictoire.

4°) Pouvoirs de la Commission.

Discussion devant les Chambres. Pas de pouvoirs judiciaires, pas d'obligation de communication des livres et des vérifications sur place.

CHAPITRE SEPTIÈME. — De la Commission supérieure.

Page 59

Ses caractères :

- a) C'est une commission mixte. Sa composition.
Critiques : Exclusion du Directeur de l'Enregistrement. Admission des agents des Contributions directes (juge et partie).
- b) C'est un tribunal administratif.
Elle a des pouvoirs judiciaires.

Délai et procédure du recours. Décret du 12 juillet 1916.

Fonctionnement de la Commission.

Caractères de ses décisions.

CHAPITRE HUITIÈME. — Sanctions de la loi.

Page 64

1°) Absence de déclaration. Taxation d'office majoration de 100/0.

2°) Déclaration insuffisante.

Système de la Chambre : majoration graduée d'après les insuffisances.

Système de la loi : majoration de 50 0/0 pour une insuffisance supérieure à 10 0/0.

Réserve de bonne foi.

Délai de la revision de l'imposition un an après la cessation des hostilités.

Rejet de la pénalité de l'affichage.

3°) Dissimulations frauduleuses.

- a) Définition.
- b) Emprisonnement et amende. Procédure.
- c) Action Paulienne.

4°) Cumul des pénalités.

CHAPITRE NEUVIÈME. — Recouvrement de la Taxe.

Page 75

1°) Rôle, poursuite et garanties, comme en matières de contributions directes.

- 2°) Délais de paiement pour la moitié accordée aux sociétés patentées, propriétaires de mines.
Motifs : compenser les bénéfices exceptionnels avec les pertes ultérieures.
- 3°) Délai supplémentaire aux contribuables qui ont employé leurs bénéfices en améliorations ou extensions. Conditions exigées.
- 4°) Mise en recouvrement avant contrôle de la Commission (Loi du 1^{er} mars 1920, art. 1^{er}).

CHAPITRE DIXIÈME. — Dispositions assurant le secret
de l'imposition.

Page 82

DEUXIÈME PARTIE

L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DE GUERRE A L'ÉTRANGER

Page 84

PREMIER SYSTÈME : *Italie ; États-Unis* : Revenus dépassant un taux normal.

DEUXIÈME — *Allemagne* : Augmentation des capitaux.

TROISIÈME — *Angleterre ; Hollande ; Danemark* : Bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre.

Comparaison avec la législation française.

CONCLUSION

Page 100

A). — Critiques adressées à la législation :

1°) Rétroactivité au 1^{er} août 1914.

2°) Composition et pouvoirs des Commissions et procédure.

B). — Rendement financier de l'impôt.

C). — Influence sur la hausse des prix. Incidence.

BIBLIOGRAPHIE

I. — Ouvrages généraux.

STOURA. — Systèmes généraux d'impôts.

JÈZE. — Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation financière.

• LEROY-BEAULIEU. — Traité de la Science des Finances.

WAGNER. — Traité de la Science des Finances. trad. Roujat.

II. — Ouvrages spéciaux.

FRÉZOULA. — La théorie de la rente et son extension récente dans la science économique, thèse, Montpellier 1908.

MAGUERO. — La contribution sur les bénéfices de guerre. Revue politique et parlementaire, 18 septembre 1916.

IZOUARD. — Quelques précisions relatives à l'impôt sur les bénéfices de guerre.

RAPHAEL-GEORGES LÉVY. — Revue des Deux-Mondes. Octobre 1916.

JÈZE. — Revue de Science et de législation financière XIV n°

PIERSON et DEWARDIN. — Revue politique et parlementaire 10/6/17.

COMBAT. — L'impôt sur les bénéfices de guerre.

COPPER-ROYER. — Commentaires de la loi du 1^{er} juillet 1916.

HOUPIN et MAGUERO. — La contribution sur les bénéfices de guerre.

PARISOT. — Manuel pratique sur les bénéfices de guerre.

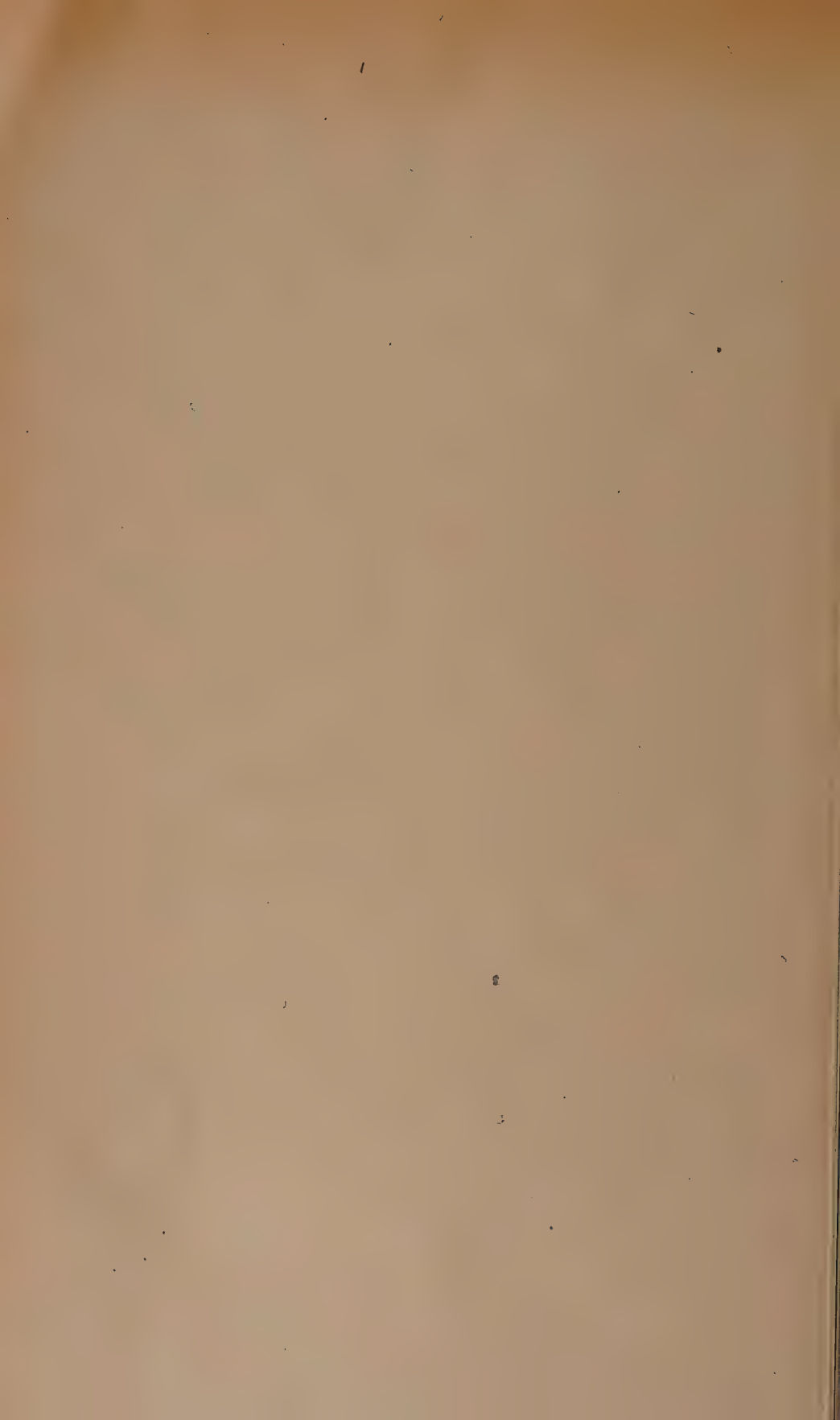
MONTIGNY. — Les Bénéfices de guerre. Le Mans, 1919.

III. — Documents parlementaires.

1^{er} Rapport de M. Raoul PÉRET à la Chambre. Séance du 28 janvier 1916, annexe n° 1724.

2^e Rapport de M. Raoul PÉRET à la Chambre. Séance du 22 juin 1916, annexe n° 2228.

Rapport de M. AIMOND au Sénat, annexe n° 133.



ÉTUDE THÉORIQUE ET PRATIQUE

SUR LA

LOI DU 1^{er} JUILLET 1916

ÉTABLISSANT UNE CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE

SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

INTRODUCTION

Evènement accidentel dans la vie des Etats, la guerre entraîne pour eux des dépenses extraordinaires, comme la maladie dans l'existence des individus. Et l'analogie de ces deux phénomènes existe à un double point de vue : au moment même où ils déterminent un surcroît de frais pour les individus ou pour les Etats, ils diminuent les ressources qui assuraient déjà souvent avec quelle difficulté, l'équilibre des budgets privés ou publics.

Le problème financier que soulève la guerre est donc à première vue particulièrement ardu : il s'agit de faire face à des dépenses nouvelles, dans une période où les capitaux et revenus subissent une dépréciation singulière.

Et l'équilibre des recettes et des dépenses est encore plus difficilement réalisable dans une guerre comme celle qui vient de se terminer, où toutes les forces vives des nations belligérantes contribuent à la lutte. Il faut ravitailler en armes, en munitions, en vêtements, en vivres, la nation entière. Il faut une débauche de canons, de mitrailleuses, de munitions, d'avions, pour venir à bout de millions d'hommes. Il faut ravitailler la population civile et, pour assurer le calme de l'opinion, développer les secours de guerre dans des proportions accrues avec le nombre de mobilisés.

Et au moment où l'Etat supporte une charge aussi considérable, la vie de la nation est en grande partie arrêtée par la mobilisation. L'agriculture, l'industrie, le commerce manquent de bras et les exploitations cessent ou n'ont plus qu'un minime courant d'affaires. L'exportation, source de bénéfices pour la nation, est arrêtée, et celle-ci doit demander à l'étranger de subvenir à ses besoins par des importations qui grèvent son passif. Quant au capita-

liste, il subit une lourde dépréciation de son capital et de son revenu.

Dans ces circonstances difficiles, à quel procédé financier l'Etat doit-il recourir ? L'emprunt et l'impôt sont les deux sources auxquelles il peut puiser de l'argent : laquelle doit-il préférer ?

Les partisans des emprunts peuvent invoquer deux principaux arguments.

L'emprunt est un contrat, qui suppose l'accord des volontés de l'Etat et des prêteurs. Il ne fait donc appel qu'aux capitalistes qui possèdent des fonds disponibles. Par l'appât d'un intérêt plus élevé ou d'une chance de hausse des cours, l'Etat engage l'épargne à mettre ses capitaux à la disposition de la Défense Nationale. Mais personne n'est forcé de souscrire à moins qu'il ne s'agisse d'un emprunt forcé, véritable impôt.

L'impôt, au contraire, est perçu en vertu d'un acte de la puissance publique. Il est obligatoire et il atteint nécessairement tous ceux qui se trouvent dans la situation prévue par la législation fiscale. Il ne peut tenir compte des cas particuliers. Or, si l'Etat s'en tenait à l'impôt, pendant une période de guerre, il lui faudrait lui demander un chiffre de ressources tellement élevé qu'il serait obligé de frapper très durement la masse des contribuables déjà éprouvée par la guerre. Ceux-ci succomberaient sous le poids ou l'impôt ne donnerait qu'un rendement bien inférieur aux prévisions.

Si les capitaux de temps de guerre sont réduits, on peut du moins les attirer par l'appât d'une opération avantageuse et les pousser à s'employer en masse à la défense du pays.

En émettant ses emprunts très au-dessous du pair ou en promettant un taux d'intérêt anormal, l'Etat grève sans doute l'avenir. Mais c'est là le second avantage de l'emprunt. L'impôt frappe les contribuables de la période de guerre, c'est-à-dire des personnes qui subissent déjà dans leurs capitaux, dans leurs situations, dans leurs affections, dans leur personne, les atteintes de ce fléau. L'emprunt ne fait appel qu'à ceux qui peuvent souscrire et les intéresse à souscrire. Plus tard, l'Etat devra continuer à payer des intérêts et ses budgets seront grevés de cette charge pendant de longues années ou à perpétuité. Mais pour y faire face, il lèvera des impôts, qui rentreront plus facilement et paraîtront moins lourds à des contribuables vivant sous un régime de paix.

N'est-il pas d'ailleurs équitable de faire ainsi peser sur les

générations à venir leur partie du poids financier de la guerre? La paix, dont elles jouissent est le fruit des souffrances, des privations, des luttes, de la génération qui a supporté la guerre. La justice commande qu'elles participent au moins, sous forme d'impôts pour le service des intérêts, à la dette contractée par l'Etat dans une période d'hostilités.

Rendement plus élevé avec une charge moins lourde, répartition plus conforme à l'équité fiscale, ces avantages assurent à l'emprunt une supériorité sur l'impôt, en tant que ressource destinée à faire face à des dépenses de guerre.

Mais si la comparaison de l'impôt et de l'emprunt conduit à une conclusion favorable à ce dernier procédé financier, cette conclusion n'est exacte qu'à condition d'envisager l'impôt comme source de recettes d'ensemble frappant la masse des contribuables.

Limité à certaines catégories d'actes ou de contribuables, l'impôt est parfaitement susceptible de se recommander par les mêmes avantages que nous avons reconnus à l'emprunt. Il en est ainsi par exemple des impôts sur les achats ou consommation de luxe. Les véhémentes critiques dont est l'objet la taxe établie par la loi du 31 décembre 1917 s'adressent moins à son principe qu'à son mode de perception et à l'entrave qu'elle risque d'apporter au développement de certains commerces ou industries.

L'imposition des bénéfices exceptionnels de guerre a donné lieu devant le Parlement à de vifs débats en ce qui concerne soit les personnes assujetties à la contribution, soit son mode d'établissement, soit son taux. Au contraire, le principe même est demeuré au-dessous de la discussion et des législations étrangères ont précédé ou suivi la France dans cette voie.

C'est que les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre forment une matière imposable très naturelle et très tentante.

Cette taxation est d'abord conforme à l'équité. La guerre entraîne avec elle une crise des fortunes privées, du commerce, de l'industrie, de l'agriculture. Au moment où la majorité des contribuables normalement désignés pour payer l'ensemble des impôts subit des pertes dans son patrimoine, il est naturel de demander aux privilégiés qui s'enrichissent, un effort plus intense de contribution aux charges extraordinaires de l'Etat.

Grâce à leur fortune rapidement édiflée ou accrue au milieu

de la ruine générale, les « nouveaux riches » peuvent aisément supporter le fardeau d'une imposition exceptionnelle d'un taux même élevé. D'où cet avantage que la taxe qui les frappe est d'un rendement abondant et assuré.

Les théoriciens modernes de la science financière rattachent à deux systèmes principaux la justification et les méthodes de répartition des impôts : principe de l'imposition suivant les facultés, principe de l'imposition suivant l'intérêt.

Ce dernier principe conduit à considérer l'impôt comme une contribution à des dépenses d'intérêt général exigée de ceux qui en bénéficient. Bien que, en général, l'impôt ne doive pas être considéré comme le prix des services rendus, il existe de nombreux exemples de taxes destinées à assurer la marche d'un service déterminé, et demandées à ceux qui en tirent avantage. Ce sont surtout des taxes locales : droits de place, de stationnement, taxes de pavage, etc... C'est encore la contribution que peuvent demander les administrations aux particuliers dont les propriétés bénéficient directement d'une plus-value résultant de l'exécution d'un travail public (*Loi du 16 septembre 1807, art. 30*).

On a essayé de justifier par le même argument l'imposition d'ensemble des plus-values foncières, immobilières, ou même quelconques en recherchant l'origine de ces plus-values dans la conjoncture sociale. La société qui aurait ainsi procuré une augmentation de patrimoine à certains particuliers, devrait en avoir sa part sous forme d'impôt.

Mais si le lien de cause à effet entre la dépense et la plus-value qui justifie les taxes locales ou la disposition de l'article 30 de la loi de 1807 est déjà très lâche pour les dépenses d'intérêt général : création de lignes de chemins de fer, développement des écoles, de l'assistance des hôpitaux, il disparaît tout-à-fait dans le cas de conjonctures indépendantes du fait de la collectivité : augmentation de la population, guerre imposée par un état voisin. Ces circonstances entraînent sans doute des dépenses supplémentaires et il est naturel de les faire payer par ceux auxquels profite cette situation. Mais l'enrichissement particulier n'est pas ici une conséquence de la dépense publique, il est seulement comme elle la conséquence d'une même circonstance.

En l'absence d'un lien de causalité entre les dépenses néces-

sitées par la guerre et les bénéfices que celle-ci permet à quelques-uns de réaliser, on ne peut donc justifier l'imposition des bénéfices de guerre comme l'attribution à la collectivité d'une plus-value dont elle n'est pas ici la cause.

Mais on peut faire intervenir l'autre théorie, celle de l'imposition d'après les facultés contributives. L'égalité de l'impôt ne suppose pas un chiffre d'impôt égal pour tous, une sorte de capitation. Elle n'est réalisée que par l'égalité de sacrifice. Or l'étendue du sacrifice dépend des facultés contributives de chacun. Le sacrifice est d'autant moindre que le revenu est plus élevé : d'où le système de la progressivité de l'impôt. A revenu égal, il est plus grand pour le revenu du travail que pour celui des capitaux : d'où le système de la discrimination des revenus.

Lorsque le revenu ou le capital se gagne ou s'accroît sans intervention de l'activité individuelle, le sacrifice fiscal est particulièrement faible. Aussi les gains fortuits, lots, gains de jeu et, dans une certaine mesure, les donations et les successions, peuvent-ils conformément à l'équité fiscale, supporter un taux d'impôt sensiblement plus élevé.

C'est par le même principe que se justifie la taxation des plus-values dues aux conjonctures sociales, et notamment celle des bénéfices de guerre. On peut assimiler les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre aux plus-values de la propriété immobilière bâtie ou non bâtie dues à l'accroissement de la population dans un centre urbain ou industriel en cours de développement. Guerre, population plus dense, ce sont là des conjonctures sociales indépendantes de l'activité individuelle. Les augmentations de capital ou de revenus qu'elles procurent à quelques-uns sont pour ceux-ci un bénéfice gratuit. Le sacrifice que l'impôt demande à ces privilégiés est minime en raison de cette origine gratuite de la matière imposable. Leur faculté contributive est donc très grande et une contribution spéciale sur ces bénéfices, même d'un taux élevé, est conforme à l'équité fiscale.

Cet argument financier peut également être envisagé sous un aspect moral. Sans même suspecter l'origine des bénéfices de guerre, il faut constater que les fortunes nouvelles qui en résultent s'édifient ou s'accroissent pendant une période de crise qui apporte au plus grand nombre le deuil, la ruine ou au moins la gêne. Il

est moral que ces fortunes viennent au moins contribuer, dans une large mesure, à atténuer les charges supplémentaires que la guerre apporte, sous forme d'impôts, de hausse des prix, à la majorité de la nation déjà appauvrie.

La taxation des bénéfices de guerre repose sur des justifications assez convaincantes pour que son principe ait été voté sans discussion par de nombreux Parlements d'Etats belligérants ou même neutres. Cette contribution existe en Danemark, en Suède, en Italie, en Angleterre depuis 1915 ; en Hollande et en France depuis 1916. En Allemagne, elle a reçu un commencement d'exécution en 1915 et par la suite, une application plus générale.

C'est sur les modalités de la contribution que la discussion s'élève, et à cet égard, on peut envisager trois systèmes :

1° Ou frapper les bénéfices directement nés de l'état de guerre, c'est-à-dire ceux qui dépassent notamment, pendant la période de guerre, les bénéfices de la période normale. C'est le système suivi en France, en Angleterre et en Hollande.

2° Ou frapper, non le revenu, mais la part du capital dépassant le chiffre de la période normale. C'est le système allemand,

3° Ou, sans se préoccuper d'une comparaison avec la période normale, frapper le revenu du capital au-dessus d'un certain taux. C'est le système italien.

Après avoir étudié en détail les dispositions de la législation française, en commentant la loi du 1^{er} juillet 1916, nous consacrerons un chapitre à l'examen des législations étrangères.

ÉTUDE SUR LA LOI DU 1^{er} JUILLET 1916

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE DE LA LOI

L'idée de frapper d'une contribution spéciale les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre était trop naturelle pour ne pas prendre corps dans l'opinion et au Parlement, peu de temps après l'ouverture des hostilités.

C'est à propos des marchés passés par l'Administration de la Guerre que la question s'est posée. Obligées de demander à l'industrie privée d'immenses quantités de fournitures de matériel que les nécessités nouvelles de la guerre n'avaient pas permis de prévoir, les Administrations publiques ont passé au début des hostilités de nombreuses commandes dans des conditions très onéreuses pour elles ; l'urgence les forçait à accepter les prix léoniens des industriels et les services coûteux des intermédiaires. L'opinion a été vite forcée de constater qu'au milieu des ruines, de nombreuses fortunes privées accumulées par la guerre, les titulaires de certains marchés passés avec l'Administration de la Guerre avaient édifié de rapides fortunes, grâce aux gains exorbitants réalisés par eux à titre de fournitures ou de commissions.

Ces gains ont souvent été dénoncés comme scandaleux. Dès le 24 septembre 1915, M. Emmanuel Brousse, Président de la Commission des économies, dévoilait à la Chambre des Députés les bénéfices énormes réalisés dans les régiments par les maîtres-tailleurs et les maîtres-cordonniers (1).

M. Colliard donnait à la Chambre de nouveaux chiffres dans la séance du 16 novembre 1915. Des appareils destinés au Service de l'Aéronautique et évalués, en comptant très largement les frais généraux à 12.000 fr. avaient été vendus 20.000, 25.000 et jusqu'à 30.000 fr. Des pièces détachées qui, appréciées avec une

(1) *Journal officiel* 25 septembre 1915, Chambre, déb. parlem., p. 1497 et suiv.

marge très grande pour les frais généraux et le bénéfice légitime du constructeur, revenaient à 9 fr. 50 et étaient facturées par le fournisseur de l'aéronautique à 93 fr. 50.

Bien souvent les bénéfices réalisés par les simples intermédiaires n'étaient pas moins exorbitants. Dans les marchés de fournitures de grenades à l'armée, un intermédiaire avait encaissé une commission de 60.000 fr. pour un marché de 120.000 fr., en outre une commission de 95.000 fr. pour un marché de 209.000 fr. (1).

En présence de ces bénéfices extraordinairement élevés, l'initiative parlementaire proposait des mesures très diverses.

Le parti socialiste préconisait la révision des marchés passés par les administrations publiques pour fournitures de guerre et la réduction des gains exagérés. M. Mistral proposait la révision des marchés et l'attribution à l'Etat des bénéfices dépassant un certain chiffre.

La proposition Landry demandait la mise en régie des fournitures de guerre.

D'autres propositions avaient pour but de demander aux titulaires de bénéfices de guerre une lourde contribution sous forme d'impôt aux dépenses de la guerre. Elles étaient d'ailleurs plus ou moins générales. Les unes préconisaient une taxe sur les bénéfices exceptionnels de guerre sans exception ; d'autres, MM. Durandy et Ossola, M. Renard, les bénéfices réalisés sur les fournitures de guerre faites à l'Etat.

Le 13 janvier 1916, le gouvernement, suivant l'exemple de plusieurs législations étrangères, déposa sur le bureau de la Chambre des Députés un projet de loi établissant une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre. M. Ribot, Ministre des Finances, exposait ainsi les motifs du dépôt de ce projet :

La guerre qui pèse lourdement sur l'ensemble du pays, et diminue la plupart des revenus particuliers est, au contraire, pour un certain nombre d'industries et de commerces, une source de bénéfices imprévus et souvent considérables. Il est de toute justice que ces bénéfices réalisés à l'occasion de la guerre contribuent dans une large mesure aux dépenses de la guerre elle-même (2).

Ce projet a été renvoyé à la Commission du budget de la

(1) Chambre, séances des 18 novembre et 17 décembre 1915, *Journal officiel*, déb. parlam., p. 1787 et 246.

(2) Exposé des motifs, Chambre, séance du 13 janvier 1916, *Docum. parlam.*, annexes, n° 1655, p. 9.

Chambre avec les propositions d'initiatives parlementaires analogues et il a été la base de la discussion devant le Parlement.

Le rapport présenté à la Chambre des Députés au nom de la Commission du budget, par M. Raoul Péret présentait les arguments suivants en faveur de l'établissement de la contribution de guerre.

« Il est indéniable que la grande majorité des contribuables a éprouvé, par suite des événements et de la gêne qui en est résultée pour eux, des difficultés à s'acquitter envers le fisc ; la guerre a été pour quelques-uns l'occasion de réaliser de véritables fortunes, il est juste qu'à ces derniers qui ont augmenté leurs facultés contributives et dont le rapide enrichissement pourrait, sans ce sacrifice, faire un contraste choquant avec la situation générale, on demande un supplément d'impôts » (1).

Le principe de la contribution a été admis sans grand débat par le Parlement ; la Chambre des Députés a élargi la portée de la contribution que le projet du Gouvernement n'appliquait qu'aux patentés, et elle a voté la déclaration obligatoire pour tous les assujettis.

La Commission des finances du Sénat avait assez fortement amendé le texte voté par la Chambre et son projet reposait sur une distinction fondamentale entre deux catégories d'imposables, les patentés et les non patentés. Rapporté par M. Simond, ce projet a donné lieu à une vive discussion devant la Haute assemblée qui n'a pas admis sans résistances le principe de la déclaration obligatoire pour tous. La distinction de deux groupes d'assujettis a perdu, au cours de ces débats, une partie de son intérêt pratique. Le Sénat a ramené à un taux uniforme, très élevé, le double tarif compliqué qu'avait adopté la Chambre.

Le texte du Sénat revint à la Chambre avec un second rapport de M. Raoul Péret au nom de la Commission du budget et il fut adopté sans modifications dans la séance du 30 juin 1916.

La loi a été promulguée le 1^{er} juillet 1916 et publiée au *Journal Officiel* du 2 juillet.

Deux lois ultérieures nécessitées par les besoins croissants de l'Etat ont élevé le taux de la contribution en appliquant un tarif gradué : ce sont les lois des 30 décembre 1916 et 31 décembre 1917.

Enfin, la loi du 1^{er} juillet 1916 dans son titre II, contient des dispositions modifiant et aggravant la patente des fournisseurs, qu'elle proportionne au montant des marchés qu'ils ont exécutés.

(1) Rapport de M. Raoul Péret, *Journal officiel*, doc. parlam., séance du 28 janvier 1916, annexe n° 1724, p. 102.

CHAPITRE II

PERSONNES ASSUJETTIES A LA CONTRIBUTION

Les divers projets et propositions qu'avaient à examiner la Commission du budget de la Chambre frappaient de la contribution des catégories plus ou moins nombreuses de personnes. MM. Durandy et Ossola, M. Renard ne visaient que les bénéfices réalisés sur des fournitures faites à l'Etat. Le projet du gouvernement était aussi d'une portée assez restreinte, il ne touchait que les personnes passibles de la contribution des patentes.

La Chambre des Députés — et le Sénat l'a suivie sur ce point — a donné à la contribution sur les bénéfices de guerre une physiologie beaucoup plus générale. Elle a étendu l'application de la taxe à toutes les personnes qui accomplissent à titre habituel ou accidentel des actes de commerce et à ceux qui prêtent, moyennant rémunération, leur entremise à une opération commerciale.

Pour déterminer si une personne est imposable, il faut donc se référer à la définition des actes de commerce, telle qu'elle est donnée par les articles 632 et 633 du Code de commerce.

En vue d'éviter toute discussion, l'article 1^{er} énumère quatre catégories d'assujettis. La contribution est due :

« Par les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat, ayant passé des marchés, soit directement, soit comme sous-traitants, pour des fournitures destinées à l'Etat ou à une administration publique, et par toutes personnes ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet ;

« Par les personnes patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entremise moyennant rémunération, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou avec une administration publique ;

« Par les sociétés et les personnes passibles de la contribution des patentes dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal ;

« Par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810 ».

Les deux premières catégories ont été ajoutées par la Chambre et ne figuraient pas dans le projet du gouvernement. Elles comprennent les fournisseurs non patentés et les intermédiaires.

La formule par laquelle se termine l'énoncé de la première catégorie est très générale. Elle permet d'atteindre les fournisseurs occasionnels, ceux qui, sans être patentés, n'ont accompli qu'un acte de commerce accidentel ou tout en exerçant une profession soumise à la patente, ont fait une opération extérieure à cette profession.

Les actes de commerce s'entendent d'après les dispositions du Code de commerce art. 632 et 633 auxquelles les travaux préparatoires ont entendu se référer, les actes faits dans le but de réaliser un bénéfice : achat de denrées, spéculation de marchandises pour les revendre soit en nature, soit après les avoir transformées, ou même pour en louer simplement l'usage ; opérations de banque, change, courtage ; obligations entre négociants, marchands et banquiers, etc...

Les administrations publiques visées par l'art. 1^{er} comprennent l'Etat, les départements, les communes, les établissements publics, les colonies ; la loi dépasse donc de beaucoup les propositions Durandy et Renard qui visaient seulement les marchés de fournitures de guerre faites à l'Etat.

Les marchés passés avec les établissements d'utilité publique qui n'ont pas le caractère de services publics, restent en dehors de l'application de la loi.

Les sous-traitants, auxquels l'art. 1^{er} fait allusion sont les personnes qui n'ont pas obtenu un marché directement de l'Etat ou d'une administration publique, mais l'ont acquis par une cession que leur a consentie son titulaire.

Les intermédiaires sans être titulaires d'un marché sont intervenus entre une administration publique et un particulier ou une société et ont procuré à celui-ci un contrat de fournitures pour une administration publique ou bien ils ont pris un marché en vue seulement de le rétrocéder. Les commissions, courtages, rémunérations représentant le prix de leur intervention constituent des bénéfices de guerre imposables.

Il en est de même pour les profits réalisés par « les personnes ayant prêté leur concours pécuniaire, moyennant rémunération, pour la conclusion d'un marché ». Ce sont les bailleurs de fonds,

qui ont prêté des capitaux à un industriel pour lui permettre de souscrire et d'exécuter un marché.

Les bénéfices réalisés par les bailleurs de fonds ne sont d'ailleurs considérés comme imposables que si le taux de rémunération est exceptionnel. D'après les déclarations faites par le Ministre des Finances à la Chambre des Députés dans la séance du 15 février 1916, sont seuls passibles de la contribution les bailleurs de fonds qui ont prêté leurs capitaux à plus de 6 % ou moyennant une part sur les bénéfices de l'entreprise (1).

Bien que les deux premiers alinéas de l'art. 1^{er} parlent de « personnes » et le troisième de « sociétés et personnes » il n'y a pas lieu de faire une opposition entre ces rédactions différentes, le mot « personnes » dans les deux premiers alinéas, comprend les sociétés comme les individus (2).

Les deux derniers alinéas de l'art. 1^{er} comprennent les catégories visées par le projet du gouvernement. Tout patenté, individu ou société, est passible de la contribution, dès l'instant qu'il a vu ses bénéfices s'accroître pendant la guerre, même sans avoir passé des marchés avec l'Etat ou une administration publique, et que son commerce ou industrie se rapporte ou non à des travaux ou fournitures concernant immédiatement la guerre. Le Ministre des Finances, M. Ribot a vivement insisté au cours de la discussion pour faire de la taxe une contribution sur tous les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre et non une contribution sur les bénéfices seuls résultant de contrats passés avec une administration publique en vue de fournitures se rattachant directement à la guerre.

Les formules générales des premier et troisième alinéas ont étendu très loin la portée d'application de la loi. A côté des industriels qui ont fourni du matériel de guerre à l'Etat, elle atteint tous les fournisseurs occasionnels, les intermédiaires de rencontre dont le concours, si précieux qu'il fut au début des hostilités a été souvent trop largement payé. Elle frappe au-delà de ceux qui ont travaillé directement pour la guerre, tous les marchands, mercantils, industriels qui ont trouvé une source de profits dans des opérations passées avec d'autres que l'Etat.

Le principe, tel qu'il découle du texte et de l'esprit de la loi,

(1) *Journal officiel*, 16 février 1916, Chambre, déb. parlem., p. 282.

(2) Direction générale des contributions directes, circulaire du 14 août 1916.

est que tous ceux qui, pendant la guerre, ont gagné plus d'argent qu'en temps de paix, doivent contribuer dans une large mesure aux dépenses extraordinaires entraînées par les hostilités.

Malgré l'extension donnée par le Parlement à la contribution, malgré les formules générales de l'art. 1^{er}, il ne faudrait pas croire qu'elle atteint sans exception tous les bénéfices réalisés pendant la guerre.

L'article 1^{er} contient une exonération importante. Les agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat sont dispensés de la contribution. Cette disposition a pour objet de favoriser l'agriculture, très désavantagée depuis de nombreuses années par la désertion des campagnes qui entraîne la raréfaction et la hausse des prix de la main-d'œuvre agricole et la dépréciation de la propriété foncière.

L'exemption ne concerne que les ventes de récoltes à l'Etat (ou il faut ajouter : à une administration publique) si l'exploitation est à la fois industrielle, commerciale et agricole (sucreries, distilleries, etc...) l'imposition ne porte que sur l'exploitation industrielle et commerciale à condition que l'exploitation agricole en soit distincte et indépendante.

D'après les déclarations de M. Aimond, rapporteur à la séance du Sénat du 8 juin 1916, le mot récoltes doit être entendu dans un sens large et comprend non seulement les produits des champs mais tous les produits de l'exploitation agricole, coupes de bois, produits de l'élevage (1).

La question s'est posée de savoir si la loi du 1^{er} juillet 1916 atteignait les professions libérales. Le projet voté par la Chambre prenait comme critérium les actes de commerce : son texte même les excluait donc et cette exclusion résulte de la discussion même devant la Chambre.

Le texte modifié par le Sénat et adopté ensuite sans modifications par la Chambre parle d'une manière générale des personnes « passibles de la contribution des patentes ». Il ne fait donc aucune distinction entre les patentés soumis au droit fixe et au droit proportionnel et les patentés du tableau D, soumis seulement au droit proportionnel.

Aussi, une circulaire de la direction générale des contributions directes du 8 août 1916, déclare-t-elle que la loi vise sans restriction les personnes passibles de la patente y compris celles

(1) Sénat, séance du 3 juin 1916, *Journal officiel*, 3 juin 1916, déb. parlem., p. 508.

qui exercent une profession assujettie au seul droit proportionnel (avocat, médecin, architecte...)

Conforme au texte pris à la lettre, cette opinion nous paraît d'une rigueur exagérée. Elle est peu en harmonie avec l'esprit de la loi qui a eu en vue les bénéfices résultant du commerce et de l'industrie. Le texte de la Chambre excluait les professions libérales et des déclarations catégoriques avaient été faites devant elle à cet égard. La question n'a pas été même soulevée au Sénat ; son silence peut donc s'interpréter en faveur de ces patentables et le mot « patentés » doit avoir dans le texte de la loi le même sens restreint qu'il avait dans le projet du gouvernement et dans le texte de la Chambre. La tendance du Parlement est d'ailleurs de distinguer nettement les bénéfices industriels et commerciaux des bénéfices des professions non commerciales. La loi du 31 juillet 1917 les classe en deux cédules distinctes quant à l'assiette et quant au taux de l'impôt. La distinction faite par cette loi qui substitue à la patente un nouvel impôt, peut être présentée comme argument d'analogie.

On a écrit que cette restriction « choque l'esprit de justice » ; un médecin, soumis à la patente, aura vu par suite de la mobilisation de ses confrères, sa clientèle se multiplier, ses honoraires augmenter, il ne sera pas atteint (1).

On peut répondre que, pour les professions libérales, le bénéfice de guerre sera un phénomène plutôt exceptionnel. Pour un médecin qui voit sa clientèle augmenter, combien d'autres ont perdu la leur ? La guerre a plutôt lésé qu'enrichi la grande majorité des avocats et des officiers ministériels. Aux journaux qui avaient fait allusion aux bénéfices exceptionnels apportés aux notaires par la multiplication des testaments en temps de guerre, les chambres de notaires ont objecté que l'arrêt des ventes immobilières venait plus que compenser ces revenus extraordinaires.

La loi de 1916 laisse de côté d'autres bénéfices encore : « Un fonctionnaire des finances par suite de l'émission des Bons du Trésor ou des obligations de la Défense Nationale ou des emprunts aura eu ses émoluments sensiblement accrus, la contribution extraordinaire ne le frappera pas » (2).

Si l'on avait voulu englober toutes les sources d'accroissement

(1) Ed. ANDRIEU, avis présenté au nom de la Commission de législation fiscale, *Journal officiel*, annexes, Chambre 1916, p. 123.

(2) *Loc. cit.*

de revenus dus à la guerre, on aurait pu dire encore qu'elle est susceptible d'augmenter le revenu ou les capitaux des propriétaires de valeurs mobilières. Elle a permis aux capitalistes de placer leur argent en obligations industrielles rapportant jusqu'à 6 %, en fonds d'Etat français de tout repos donnant un revenu net d'impôts de 5, 5,70, 5,83 % tandis que dans la période de paix antérieure, les rentes ou obligations ne procuraient qu'un revenu de 3 à 4 %. La baisse des cours permet aux épargnants de placer leurs capitaux à des taux élevés tout en leur laissant l'espoir de voir des actions achetées à bas cours remonter après la signature des hostilités aux cours d'avant-guerre.

Si le Parlement n'a pas atteint ces revenus exceptionnels. c'est pour le même motif que pour les professions libérales. A côté de placements avantageux, qu'il serait d'ailleurs d'une mauvaise politique de décourager par une lourde taxation, à côté même des spéculations à long terme, la grande majorité des porteurs d'actions et d'obligations ont vu leurs revenus diminués, supprimés ou différés par la guerre. Combien subissent dans leur capital un préjudice peut-être de longue durée et parfois définitif, s'il s'agit de liquidations, de successions, de communautés où l'estimation servant de base aux attributions ne laisse pas la chance d'un relèvement des cours.

Dans une période où le personnel réduit devait satisfaire à un accroissement de travail, le législateur n'avait pas à essayer d'atteindre tous les contribuables, mais des catégories, celles susceptibles de fournir une matière impossible assez abondante pour que le rendement de l'impôt fût proportionné au travail et à la dépense d'établissement et de recouvrement. Il devait frapper les catégories de personnes ayant en moyenne tiré de la guerre un avantage pécuniaire appréciable, et négliger les autres.

A cet égard, la loi du 1^{er} juillet 1916 est restée dans un juste milieu. Sans chercher à atteindre tous les bénéfices de guerre sans exception, elle frappe les personnes ou les sociétés où ces bénéfices ont le plus de chances de se trouver.

En sens inverse, des Députés avaient proposé de limiter la contribution de guerre aux marchés de fournitures passés avec l'Etat. La tâche du fisc en eût été certainement bien facilitée, car le chiffre d'affaires était immédiatement déterminable.

Mais à restreindre dans ces étroites limites la portée de la loi, le Parlement se fût condamné à un résultat bien modeste, même avec un taux d'impôt voisin de la confiscation. D'autre part, il eut

été peu équitable de négliger des commerces, des industries évidemment favorisées par la guerre, par exemple les personnes qui sans travailler directement pour l'État ont servi d'intermédiaires, ou fourni aux fournisseurs de l'État des matières premières ou des produits demi-ouvrés, ceux qui ont vendu aux particuliers des vêtements, des denrées, des objets si variés dont le besoin est né de la guerre et qui ont trouvé chez les mobilisés et les prisonniers une nombreuse clientèle, ceux surtout qui n'ont pas hésité, notamment dans les agglomérations militaires ou autres, proches ou lointaines du front, à spéculer sur la rareté des denrées et l'abondance de la demande pour exiger des prix d'un taux exorbitant que les réglementations et taxations ont souvent été impuissantes à abaisser (1).

La Chambre des Députés avait étendu aux non patentés la contribution sur les bénéfices de guerre que le projet du gouvernement limitait aux patentés. Saisie du texte de la Chambre, la Commission des finances du Sénat avait voulu admettre dans une certaine mesure les doléances du commerce et de l'industrie qui voyaient d'un très mauvais œil la lourde charge dont le projet les menaçait. Elle avait proposé une séparation des imposables en deux groupes : fournisseurs non patentés et intermédiaires d'une part, patentés, sociétés et exploitants de mines d'autre part. Elle avait eu pour intention de « mettre en vedette » les assujettis de la première catégorie. Ce sont les bénéfices réalisés par les intermédiaires et les fournisseurs occasionnels qui ont les premiers attiré l'attention de l'opinion publique ; en dehors de la satisfaction morale qu'elle obtient par leur taxation, la Commission du Sénat voulait leur appliquer un traitement moins favorable qu'aux personnes ayant réalisé des bénéfices supplémentaires par la simple continuation de l'exercice d'une profession antérieure.

Cette distinction est passée dans l'intitulé de la loi, qui établit une contribution extraordinaire « sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires pendant la guerre ». Les bénéfices exceptionnels sont ceux qu'ont réalisés des personnes ou sociétés en supplément de ceux qu'elles faisaient avant la guerre.

Dans le projet de la Commission, la distinction présentait un grand intérêt, la déclaration n'était obligatoire que pour les bénéfices du premier groupe et par suite, le défaut de déclaration n'était sanctionné par une majoration de droit que pour les assujettis de cette première catégorie.

(1) Sur ces points, *Grimodée, thèse*, p. 111 et suiv.

Après une vive discussion, le Sénat a rétabli la déclaration obligatoire pour tous les assujettis qu'avait consacrée la Chambre. La sanction pénale du défaut de déclaration a été en conséquence étendue à tous les imposables.

De nombreux vestiges de la distinction se rencontrent encore dans le texte de la loi.

Certaines différences tiennent à la nature des choses, par exemple, le contenu de la déclaration, le calcul forfaitaire du bénéfice normal, seul concevable pour des opérations qui n'ont commencé qu'après l'ouverture des hostilités. Mais d'autres s'expliquent par l'idée du Parlement de traiter plus rigoureusement les fournisseurs et intermédiaires d'occasion que ceux qui ont tiré des bénéfices plus élevés de l'exercice normal de leur profession d'avant-guerre. Nous rencontrerons chemin faisant nombre de faveurs réservées à ces derniers et refusées aux assujettis du premier groupe. Citons seulement comme exemples la déduction d'un minimum de 5000 fr. sur le chiffre du bénéfice net (art. 13) ; le sursis de paiement de la moitié de la contribution avec détaxe possible en cas d'exercice déficitaire (art. 16) ; le paiement en trois annuités des bénéfices de guerre affectés à des améliorations ou extensions (art. 17).

CHAPITRE III

ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION

Dans la crise suscitée par les événements de guerre, on peut considérer ceux qui, même sans l'accroître ont conservé l'intégralité de leurs revenus, comme privilégiés par rapport à la masse de ceux qui ont perdu leur situation, vu leurs propriétés détruites ou le paiement des revenus de leurs capitaux ou propriétés immobilières suspendu ou supprimé.

On aurait pu concevoir que tous les revenus perçus pendant la guerre fussent atteints. C'est en s'appuyant en partie sur cette observation que le Parlement a décidé de mettre en vigueur à partir du 1^{er} janvier 1917, l'impôt sur le revenu qui avait été voté à la veille de l'ouverture des hostilités.

La contribution sur les bénéfices de guerre n'atteint, au contraire, que la part de bénéfice excédant le bénéfice normal. Son assiette comporte donc une double opération :

- 1^o La détermination du bénéfice net.
- 2^o La détermination du bénéfice normal.

SECTION I

Détermination du bénéfice net.

Pour la fixation du bénéfice net, le projet du gouvernement adoptait un mode de calcul imité de celui qu'appliquaient à la détermination du revenu global, la loi du 15 juillet 1914 et le règlement d'administration publique du 15 janvier 1915 pour l'impôt sur le revenu.

Cette méthode votée par la Chambre des Députés impliquait une série de soustractions d'éléments limitativement énumérés à opérer sur le bénéfice brut. Le bénéfice net se constituait d'après ce texte par « le produit brut totalisé des diverses entreprises exploitées par le même assujetti, sous déduction :

1° Des intérêts, des dettes et emprunts contractés pour les besoins de chaque entreprise.

2° Des sommes employées aux achats de matières premières et de marchandises.

3° Des frais généraux tels que réparations et entretien, combustible, force motrice et loyer.

4° des traitements, salaires et rétributions diverses,

5° des taxes de même nature acquittées en pays étrangers et des contributions afférentes à l'entreprise,

6° des sommes qui, dans les conditions spéciales à chaque entreprise, doivent être réservées pour l'amortissement des bâtiments, du matériel et de l'outillage, en tenant compte des dépréciations exceptionnelles, des installations spéciales effectuées en fournitures de guerre.

7° des sommes affectées à l'amortissement des créances irrécouvrables. »

C'était appliquer au commerce et à l'industrie les règles de la comptabilité publique. Mais cette assimilation était faussée dans son principe, comme l'a démontré M. Aimond dans son rapport au Sénat :

« Dans les budgets de l'Etat, écrivait l'honorable rapporteur, chaque exercice se suffit à lui-même sans recevoir aucun solde actif ou passif de l'exercice précédent, sans en transmettre aucun à l'exercice suivant ».

Chaque opération exécutée dans son exercice trouve sa contre-partie de liquidation dans l'exercice même. C'est pourquoi l'exercice est prolongé, en ce qui concerne les ordonnancements, jusqu'au 30 mars et, en ce qui concerne les paiements, jusqu'au 30 avril de l'année suivante :

« Au contraire, poursuit M. Aimond, en matière commerciale les opérations se traitent à long terme et ne comportent pas toujours de liquidation dans le cours d'un seul exercice. Les achats et les ventes effectués dans un exercice sont fréquemment payés dans l'exercice suivant ; les dépenses de fabrication afférentes aux matières premières, à la main-d'œuvre et aux frais industriels, sont à la charge de l'exercice où s'est faite la fabrication tandis que les produits qu'elles ont servi à fabriquer ne seront vendus et le prix en sera seulement réalisé au cours d'un des exercices suivants et au profit de cet exercice, de même pour les marchandises achetées dans un exercice et vendues dans un des exercices ultérieurs.

« Les règles adoptées par la Chambre entraînent de mul-

tiples causes d'erreurs au préjudice ou au profit de l'exercice envisagé, si par exemple, des marchandises achelées, puis revendues comptant dans un même exercice ne sont payées au fournisseur que dans un autre ou si, une ouverture de crédits étant faite dans un exercice, le remboursement n'en est effectué que dans un exercice ultérieur. »

Indépendamment de cette objection de principe, le système de la Chambre se heurtait à d'autres difficultés : « Le produit brut ne peut être le total des recettes, car les mouvements de trésorerie ne constituent pas des opérations de recettes. D'autre part, la déduction du coût d'acquisition des matières premières suppose, ce qui est une erreur absolue, que chaque lot de matières achetées correspond à une quantité de marchandises écoulées pouvant être identifiées et distinguées de d'autres marchandises similaires » (1).

Les très fortes objections développées dans ce rapport ont déterminé le Sénat à abandonner la méthode imitée des règles de la comptabilité publique, consistant à calculer le produit net par la différence entre les recettes brutes et les dépenses. L'assiette adoptée par la loi du 1^{er} juillet 1916 est plus conforme aux principes de la comptabilité commerciale. Sa base est un document commercial, le bilan. D'après l'article 3, « le produit net en période de guerre est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise, notamment en déduisant s'il y a lieu, la somme nécessaire à la réserve légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel ».

Le bilan est un résumé de l'inventaire, obligatoire pour tout commerçant en vertu de l'article 9 du Code de commerce. C'est un tableau récapitulatif de l'actif et du passif dont l'inventaire contient l'énumération détaillée des éléments.

Pour déterminer le bénéfice net réalisé pendant la période d'imposition envisagée, l'administration s'en tiendra donc au bilan et à l'inventaire dressés conformément aux habitudes de l'établissement et présumés sincères et de bonne foi. Ils feront ressortir les éléments actifs et passifs de l'entreprise, ainsi que le compte profits et pertes.

Certains éléments actifs seront faciles à apprécier : immeubles affectés à l'entreprise, matériel d'usine et le contrôle du fisc s'exer-

(1) AIMOND, rapport présenté au Sénat au nom de la Commission des finances. *Doc. parlam., Sénat, annexes, n° 183.*

cera aisément sur les chiffres d'évaluation. Pour d'autres, au contraire, elle est plus délicate et prête à des fraudes difficiles à déjouer.

La valeur d'une créance, son existence même, dépendent de ses chances de recouvrement, de la solvabilité des débiteurs. L'inventaire dépréciera généralement les créances soumises au moratorium, celles portant sur des débiteurs mobilisés ou résidant en pays envahi. L'Administration devra n'admettre que les diminutions de valeur vraiment justifiées et ne pas tenir compte de celles qui n'auraient pour but que de réduire l'actif imposable.

Quant aux valeurs mobilières en portefeuille, l'estimation se fera naturellement au cours du jour de l'inventaire, que le prix d'acquisition ait été supérieur ou inférieur. Cependant, si certaines valeurs atteignent pendant la guerre un cours exceptionnellement élevé justifié par des bénéfices extraordinaires réalisés au cours de cette période, il sera équitable de ramener leur évaluation à la valeur normale probable d'après guerre.

L'inventaire des marchandises, matières premières, produits fabriqués ou en cours de fabrication est particulièrement délicat. Les exploitants seront tentés de les apprécier au cours le plus bas et il sera difficile aux agents du fisc de ramener les évaluations à un chiffre normal. Quelle sera d'ailleurs la base de ce chiffre normal ?

On peut opter entre deux méthodes : l'évaluation au prix de revient, l'évaluation au cours du jour de l'inventaire. Cette dernière est la plus rationnelle. La marchandise a peut être été achetée à un prix exorbitant résultant de circonstances accidentelles ; par exemple les métaux, les produits chimiques, etc.. ont jusqu'à quadruplé de valeur depuis le début de la guerre. Inscrire à l'inventaire ces prix de revient serait faire apparaître un bénéfice illusoire et destiné à disparaître avec la baisse des cours.

L'évaluation au jour de l'inventaire n'est même pas toujours équitable ; si à ce moment la cause accidentelle de hausse subsiste, il est légitime de tenir compte de la dépréciation probable devant résulter du retour des circonstances normales. Cette dépréciation sera particulièrement sensible sur les stocks de matières premières achetées ou de produits fabriqués en vue d'une utilisation directe de guerre (munitions, canons, avions de bombardement, etc.).

Pour les produits destinés à être vendus, marchandises, produits manufacturés, le chiffre probable de vente entrera en ligne de compte dans l'évaluation inscrite à l'inventaire.

L'actif de l'entreprise comprend tous les éléments dont elle est propriétaire, immeubles, matériel, outillage, valeurs mobilières, créances, matières premières, produits fabriqués, marchandises.

Outre ces éléments ordinaires, doivent figurer dans le calcul du bénéfice net imposable, les bénéfices extraordinaires. Par exemple, l'entrepreneur vend son fonds ; il vend ou apporte à une société une partie de l'actif, immeuble, valeur mobilière, créance, mobilier, stocks de marchandises, etc., moyennant un prix supérieur à l'évaluation qui figure au dernier inventaire, la différence constitue pour l'entreprise un bénéfice extraordinaire qui doit être compris dans le bénéfice net imposable.

Dans deux hypothèses, la plus-value est plus apparente que réelle et ne semble pas devoir entrer en ligne de compte à titre de bénéfice exceptionnel.

PREMIÈRE HYPOTHÈSE : l'Etat réquisitionne une partie du matériel de l'assujetti à un prix supérieur à celui de l'inventaire. Le matériel est destiné à être remplacé et l'assujetti devra peut-être payer un chiffre supérieur au prix de réquisition.

DEUXIÈME HYPOTHÈSE : Une indemnité est versée par une compagnie d'assurances, elle représente un chiffre supérieur à l'évaluation de l'immeuble ou du matériel détruit. Pour reconstruire l'immeuble ou reconstituer son matériel, l'assujetti devra peut-être employer, et au delà, toute l'indemnité qu'il a touchée. Il ne réalise donc de ce chef aucun bénéfice effectif imposable.

Dans l'hypothèse particulière de navires perdus par suite de faits de guerre, M. Ribot, Ministre des Finances, a émis l'avis dans une lettre adressée le 8 novembre 1916 au Sous-Secrétaire d'Etat de la marine marchande qu'aucune part de l'indemnité représentative de la valeur d'un navire perdu ne doit être considérée comme un bénéfice tant que le navire n'a pas été remplacé.

La détermination des éléments passifs à déduire des bénéfices bruts, à titre de frais d'exploitation, est parfois délicate ; des contribuables de bonne ou de mauvaise foi sont souvent tentés de porter aux frais généraux, en vue de diminuer leur bénéfice net et leur base d'imposition des sommes que l'administration doit écarter ou dont elle doit réduire le montant exagéré.

Les dépenses personnelles d'un commerçant et celles de sa famille ne sauraient entrer en ligne de compte. Ce ne sont pas des charges de l'entreprise. Ces dépenses s'effectuent d'après le bénéfice net qui reste à l'exploitant et sur ce bénéfice. Le chiffre du bénéfice déclaré auquel on fait subir la déduction des dépenses de

maison ne constitue plus le bénéfice net, mais le montant des économies réalisées. Ces dépenses ne doivent donc pas être déduites du chiffre du bénéfice net (1).

Les rétributions du personnel de l'exploitation donnent lieu à plus de difficultés. Le paiement du personnel commercial et industriel est un des éléments les plus importants des frais généraux des entreprises. Il faut déduire du bénéfice brut, non seulement les salaires et appointements fixes, mais les rémunérations ou suppléments de rémunérations attribuées sous forme de participation aux bénéfices ou de pourcentage sur les affaires. C'est là un simple procédé de calcul de la rétribution du personnel qui n'en fait pas des bénéficiaires de cette rétribution des associés de l'entreprise.

La déduction doit être opérée également pour les appointements payés au personnel mobilisé. Ce n'est pas une simple mesure de bienveillance, mais un moyen pour le patron de s'assurer la conservation de ses ouvriers ou employés après la démobilisation, c'est donc une véritable charge de l'entreprise. La déduction a d'ailleurs été admise au cours de la discussion de la loi dans la séance du 16 février 1916 (2).

Par identité de motifs, il semble équitable de déduire des frais généraux les sommes allouées aux employés mobilisés ou à leur famille à titre de secours ou de supplément de salaire.

Ces allocations présentent le caractère de salaires et si elles sont souvent bénévoles, les indemnités de cherté de vie et autres n'ont parfois été accordées qu'à un personnel qui avait forcé la main à son patron. Cette considération ne permet pas d'opposer à ces allocations diverses le principe de non déduction auquel s'est arrêté la Chambre des Députés pour les sommes consacrées aux œuvres de guerre.

M. G. Laurent avait déposé sur le bureau de la Chambre un amendement autorisant la déduction sur les bénéfices de guerre des sommes employées à des œuvres d'utilité publique ou de bienfaisance. Dans la séance du 17 février 1916, la Chambre a rejeté cet amendement (3).

Ce rejet se conçoit assez bien, car le législateur n'a pas à se

(1) Commission supérieure, décisions des 12 février, 26 février, 10 mars et 27 avril 1917, n° 1, 6, 17 et 57.

(2) Chambre des Députés, séance du 16 février 1916, *Journal officiel*, 19 février.

(3) Chambre, séance du 17 février 1916 *Journal officiel*, 18 février.

préoccuper de l'emploi des bénéfices réalisés ; cet emploi est volontaire et le contribuable en est seul juge. Il eut d'ailleurs fallu déterminer les œuvres d'utilité publique ou de bienfaisance au profit desquelles les libéralités auraient été déductibles et la liste n'en eut peut-être pas été dressée par de seules considération d'intérêt général.

En vertu de l'effet rétroactif de la loi du 1^{er} juillet 1916, la déduction n'est pas autorisée même pour les libéralités antérieures à sa promulgation. Un contribuable demandait à faire figurer aux frais généraux des sommes s'élevant à 79.330 fr. et affectées par lui aux œuvres de guerre et d'assistance aux blessés avant le 1^{er} juillet 1916 comme ayant opéré ces versements volontaires alors qu'il ignorait qu'une loi pourrait le contraindre par la suite au paiement de 50 % de leur montant.

La Commission supérieure a rejeté sa demande sans soulever la question de rétroactivité.

Il paraît très dur et peu équitable de faire payer à des contribuables 50 % d'impôt sur des sommes dont ils n'ont pas profité et dont ils ont fait bénéficier des œuvres d'intérêt général à une époque où ils ignoraient qu'une loi fiscale taxerait cette participation aux œuvres de guerre.

Une partie des bénéfices réalisés par les industries pendant la guerre a été fréquemment consacrée à la création d'institutions destinées à améliorer le sort matériel des travailleurs de l'usine : coopératives, cantines, cantonnements, crèches, etc... Les sommes affectées à ces usages ne doivent pas semble-t-il être assimilées à celles que l'industrie donne à des œuvres de guerre, et il paraît plus rationnel de les déduire des bénéfices nets comme les dispositions prises en faveur des ouvriers mobilisés et de leurs familles. Ces institutions avaient en effet été souvent nécessaires pour la bonne marche de l'industrie, par exemple : l'installation de réfectoires ou de cantonnements à proximité d'usines situées loin de toute agglomération. L'autorité administrative les a même fréquemment imposées ou suggérées aux industries privées, ne fut-ce que par son propre exemple dans les entreprises qu'elle régissait directement.

A côté du personnel ouvrier proprement dit, la rémunération au moyen d'un pourcentage sur les affaires ou sur les bénéfices s'emploie plus largement encore pour une partie du personnel commercial, représentants, voyageurs, gérants et pour les intermédiaires. Nul doute que les sommes ainsi allouées ne représentent

des charges de l'entreprise déductibles des bénéfices bruts à titre de frais généraux.

C'est donc avec raison que la Commission supérieure a tenu compte à un contribuable d'une commission versée à un intermédiaire pour l'achat des marchandises et des frais de voyage effectués en vue de l'exécution des marchés (1).

De même, les attributions de bénéfices à des gérants ou fondés de pouvoirs constituent un supplément de traitement fixe qui leur est attribué, à déduire comme ce traitement même, des bénéfices bruts de l'entreprise.

C'est ce qu'a décidé la Commission supérieure pour un fondé de pouvoirs (2) et pour le prélèvement de 6 % opéré en faveur des gérants d'une société en commandite par actions sur des attributions à eux réservées dans la distribution des bénéfices, en leur qualité d'associés ou non dans l'entreprise (3).

Mais la Commission se réserve la faculté d'examiner si ces allocations supplémentaires n'ont pas pour but de dissimuler une partie du bénéfice net imposable, elle n'en opère pas la déduction si elle les estime exagérées ou peu justifiées par les circonstances, telles que le surcroît de travail et de responsabilité d'un gérant ou d'un fondé de pouvoirs pendant la mobilisation des chefs de l'entreprise.

Elle a refusé de comprendre dans les frais généraux un supplément de traitement de 20 % sur les bénéfices alloués à un gérant qui assurait en l'absence des associés la direction de leur établissement, « comme exagérée par comparaison avec les charges que l'établissement supportait avant le 1^{er} août 1914 pour la rémunération du travail de direction » ; cette rémunération supplémentaire doublait le traitement fixe du gérant. D'ailleurs, son caractère de supplément de salaire était lui-même douteux en l'espèce. Les sommes ainsi allouées au gérant n'avaient en effet pas été touchées par lui et elles faisaient partie des numéraires en banque de la société (4).

Dans une autre affaire, la Commission a conclu des circonstances à l'exagération du pourcentage attribué à un gérant en sus de ses appointements fixes, comme associé de deux commandites, il touchait une rémunération de 10.000 fr. et 23,75 % des béné-

(1) Commission supérieure 23 mars 1917, n° 22.

(2) C. S. 29 juin 1917, n° 100.

(3) C. S. 22 juin 1917, n° 67.

(4) C. S. 4 avril 1917, n° 46.

fices (1). Il lui avait été alloué en sus comme gérant 25 % des bénéfices. Cette rétribution était évidemment destinée à éviter une partie de l'imposition.

Dans la pratique de la comptabilité commerciale le bénéfice net d'une entreprise est entendu dans un sens très particulier et très étroit. L'industriel, le commerçant qui lui consacre son temps et sa peine se considère lui-même comme un employé qui a droit, comme les autres, à la rémunération de son travail. Le patron d'une entreprise s'alloue une somme représentant son salaire dans les sociétés ; des allocations fixes ou des tantièmes sont attribués aux administrateurs. C'est seulement l'excédent qui est considéré comme le profit net de l'entreprise et réparti entre tous les associés comme bénéfice net.

Le fisc devrait-il tenir compte de cette méthode de comptabilité commerciale, calculer le bénéfice imposable sur le profit ainsi déterminé ou devrait-il faire entrer dans le bénéfice net la rémunération du travail de l'exploitant ?

La Commission supérieure a opté pour la seconde thèse avec raison semble-t-il. Le procédé comptable employé par la pratique commerciale présente des avantages pour les chefs d'entreprises, il leur permet de se rendre compte par leur bilan s'il y a intérêt pour eux à continuer à supporter les risques et la responsabilité de leur exploitation. Pour connaître si elle leur est avantageuse, ils doivent faire entrer en ligne aussi bien leur peine que les charges financières du capital et de la main-d'œuvre. Si une fois leur peine rémunérée, l'entreprise ne laisse aucun reliquat actif, elle ne mérite pas d'être continuée et mieux vaut pour l'exploitant chercher une situation sans risques avec une rémunération fixe.

Mais comprendre le prix du travail de l'entrepreneur dans les frais généraux, ce n'est là qu'un procédé de comptabilité commerciale. Juridiquement et économiquement, c'est bien sur les bénéfices que l'exploitant doit se payer de sa peine. Les frais généraux représentent des créances de tiers contre l'exploitant. Ces créances se paient sur les bénéfices bruts et leurs titulaires passent avant l'industriel ou le commerçant. Celui-ci n'a droit qu'à l'excédent s'il en reste un. Comment un commerçant peut-il juridiquement être créancier de lui-même ? Il n'y a là qu'une question de comptabilité. Même pour son prétendu salaire, il est donc soumis aux risques de l'entreprise. Si les créanciers payés, il ne reste rien, il

(1) Commission supérieure 4 avril 1917, n° 54.

n'a pas plus droit à un salaire qu'à un profit. Salaire et profit se confondent donc et sont ce qui lui reste après acquittement des charges de l'exploitation, c'est-à-dire le bénéfice net.

Juridiquement et économiquement, la rémunération du chef d'entreprise doit donc être comprise dans le bénéfice net imposable.

C'est la solution adoptée par la Commission supérieure dans de nombreuses décisions rendues nécessaires par la conception admise dans la pratique commerciale.

Pour les tantièmes alloués aux administrateurs d'une société anonyme elle a refusé la déduction. Ils sont attribués par prélèvement sur les bénéfices constatés après déduction de toutes les charges sociales ; ils ne sauraient être assimilés à un traitement mais doivent être regardés « comme ayant le caractère d'une mise en distribution d'une partie des bénéfices au profit de certains associés (1). La décision du 12 février 1917 ajoute « que, d'ailleurs ce caractère a été reconnu aux allocations de cette nature par le législateur qui dans l'article 12 de la loi du 13 juillet 1914, a spécifié que la taxe de 4 % sur le revenu des valeurs mobilières serait perçu sur les bénéfices qui, par suite de dispositions statutaires sont distribués aux membres des conseils d'administrations des sociétés ».

Pour les émoluments personnels que s'attribuent les exploitants et les appointements que prélèvent les associés, la Commission estime de même qu'ils font partie du bénéfice imposable et ne donnent pas lieu à déduction (2).

Une décision du 4 avril 1917 a cependant décidé qu'il y avait lieu de tenir compte pour le calcul du bénéfice net d'une somme de 8.500 fr. représentant le traitement alloué aux associés par les statuts.

La Commission du premier degré avait rejeté le recours des contribuables concluant à la déduction de cette somme, par le motif « que les sieurs X... et Y... travaillaient avant la guerre dans leur propre maison et que les appointements qu'ils touchaient à cette époque sur les bénéfices représentaient le salaire de leur travail ; mais que, depuis la mobilisation, deux employés ont pris la place des requérants et que le salaire payé à ces deux employés

(1) Commission supérieure 12 février 1917, n° 4, 7 juillet 1917, n° 83.

(2) Commission supérieure 10 mars, 23 mars, 27 avril (2 décisions), 5 juillet, 15 juin, 29 juin 1917, n° 14, 22, 40, 48, 80, 99, 100.

représente dans les frais généraux de la rémunération du travail que les sieurs X... et Y... ne peuvent plus assurer ».

De ce motif, il faut conclure que, par opposition à la jurisprudence ordinaire, la Commission ne rejette pas en principe l'inscription aux frais généraux d'appointements alloués aux associés quand ils travaillent effectivement dans l'établissement. Si elle la refuse en effet, c'est parce que les associés, pendant leur mobilisation, n'ont pas participé à la vie de l'usine ; le salaire prévu par les statuts ne correspond donc pas à un travail effectif. Il ferait d'ailleurs double emploi avec celui qui est payé à deux employés, salaire qui figure déjà aux frais généraux.

La Commission supérieure a admis le recours des associés, mais son considérant n'implique pas comme les motifs de la décision de la Commission du premier degré, l'abandon de sa jurisprudence. Elle ne décide pas, d'une manière générale que les appointements alloués aux associés par les statuts à des associés, font partie des frais généraux. Et, à notre avis, il n'y a pas lieu de distinguer comme semble l'avoir fait la Commission du premier degré, entre le travail de direction et le travail purement manuel, effectué par les associés, la rémunération présentant dans les deux cas le même caractère juridique et économique, analysé ci-dessus d'un prélèvement sur le profit après acquittement des charges sociales.

La Commission supérieure constate seulement ce qu'il résulte de l'instruction, que pour le calcul de bénéfice normal de l'entreprise, il a été fait état de ces appointements, qu'il y a lieu par suite d'en tenir compte également pour le calcul du bénéfice réalisé pendant la guerre ».

La décision de la Commission repose donc non sur un principe juridique, mais sur un principe d'équité. La déduction figurait dans la comptabilité de la société au titre bénéfice normal ; en la comptant au titre bénéfice net, on obtenait le même résultat que si elle n'avait été opérée sur aucun de ces chefs.

La Commission se réserve le droit de faire figurer dans le chiffre du bénéfice net des sommes affectées aux frais généraux à des titres divers, sans justification et qui dissimulent en fait un élément d'actif. Il en est ainsi du salaire prétendu attribué à la fille de l'exploitant, quand ce salaire ne figure pas dans les livres

de commerce (1) ; du prix de location d'un immeuble tenu à bail au fils du contribuable pour la partie qui dépasse la valeur locative normale de l'immeuble (2) ; des appointements alloués au mari, pour le prétendu travail personnel fourni par lui dans l'entreprise par la femme commerçante, séparée de biens lorsque celle-ci n'a pas cessé de mener l'existence commune et qu'ainsi les appointements attribués à son mari subviennent aux besoins du ménage (3).

Le bénéfice accusé par la différence entre les bénéfices bruts et les charges de l'entreprise ne donne pas le chiffre du bénéfice net imposable. L'art. 3 autorise les contribuables à en déduire des éléments qu'elle énumère limitativement.

1° La réserve légale.

2° Les sommes qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel.

3° Les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessitées soit par les dépréciations exceptionnelles de matériel résultant de la prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations et de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre.

4° Les sommes correspondant à un intérêt de 6 % des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés, et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

(Article 3, paragraphes 2 et 3).

I. — LA RÉSERVE LÉGALE.

L'art. 3 n'établit pas impérativement l'ordre des déductions à opérer sur le bénéfice, s'il cite en premier lieu la réserve légale, en pratique, elle n'est prélevée qu'après imputation des frais généraux et charges de la société et des amortissements ordinaires et extraordinaires ; c'est seulement après ces imputations que ressort le bénéfice net sur lequel elle est effectuée.

L'art. 3 parle de la réserve légale. L'art. 36 de la loi du 24 juillet 1867 oblige les administrateurs des sociétés anonymes à prélever chaque année sur les bénéfices nets avant toute distribution de dividendes, un vingtième en vue de la constitution d'un fonds

(1) Commission supérieure 26 février 1917, n° 8.

(2) Commission supérieure 26 mars 1917, n° 22.

(3) Commission supérieure 6 juillet 1917 n° 70.

de réserve. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve atteint le dixième du capital social.

La réserve n'est obligatoire que dans les sociétés anonymes. Faut-il étendre la déduction à tout prélèvement de prévoyance effectué sur les bénéfices, soit dans toute autre société ou exploitation particulière, soit au delà de la réserve légale dans les sociétés anonymes ?

L'art. 3 de la loi du 1^{er} juillet 1916 ne mentionne que la réserve légale. Il semble donc impossible d'étendre sa disposition au-delà. Les sociétés et les particuliers sont libres de consolider leur puissance commerciale en mettant de côté une partie de leurs bénéfices. Mais les sommes ainsi réservées présentent bien le caractère de bénéfices. Il ne peut dépendre de la volonté d'un particulier, d'un conseil d'administration ou d'une assemblée générale, de soustraire indirectement, sous couleur de prévoyance, une partie des bénéfices à la contribution des bénéfices de guerre.

Un industriel prétendait avoir droit à la déduction de la réserve prélevée par lui sur ses bénéfices. L'art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916, soutenait-il, « ne fait aucune distinction entre les sociétés ou particuliers et prescrit que tout patenté ou exploitant de mines produise une déclaration comportant les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels ; qu'il résulte de cet article 5 que seuls les fournisseurs de guerre non patentés et les intermédiaires n'ont pas droit à la déduction de la réserve légale ».

La Commission supérieure confirmant la décision de la Commission du premier degré a rejeté cette argumentation si le mot patenté doit s'entendre aussi bien des particuliers que des sociétés anonymes ou autres, les mots « réserve légale » doivent eux aussi être interprétés dans leur sens technique. La réserve légale ne peut être que la réserve imposée par la loi aux sociétés anonymes ; toutes autres réserves même consacrées par l'usage ou suggérées par un sage esprit de prévoyance constituent des prélèvements sur les bénéfices et ne sauraient être déductibles comme réserve légale. C'est donc aux « amortissements habituels » que se réfère uniquement la faculté accordée par l'article 5 à « tout patenté » (1).

(1) Commission supérieure 7 juillet 1917, n° 83.

II. — LES AMORTISSEMENTS.

L'article 3 de la loi de 1916 admet la déduction des sommes « qui sont habituellement réservées à l'amortissement des bâtiments et du matériel ».

Par l'action du temps, par l'utilisation, par le progrès de l'outillage, les immeubles et le matériel servant à une exploitation industrielle ou commerciale subissent une dépréciation constante. Il est nécessaire de prévoir leur remplacement par un matériel plus neuf ou plus perfectionné. La pratique de l'amortissement a pour objet de tenir compte de cette dépréciation progressive. Elle consiste à réduire à chaque nouvel inventaire, la valeur des immeubles et du matériel d'un chiffre représentant la dépréciation moyenne qu'ils ont subie pendant l'année.

L'amortissement est une opération normale de la comptabilité commerciale, une condition nécessaire de la sincérité et de la régularité de l'inventaire ; s'il n'était opéré, l'actif porté au bilan se trouverait supérieur à la valeur réelle de l'actif. L'amortissement est une véritable charge de l'entreprise, il doit s'opérer sur l'actif brut avant la fixation des bénéfices nets ; si des bénéfices étaient distribués avant l'amortissement, il y aurait distribution de dividendes fictifs.

L'amortissement constituant une charge de l'exploitation indispensable à la sincérité de la comptabilité, la loi du 1^{er} juillet 1916 devait nécessairement en tenir compte à titre de déduction du bénéfice net.

L'article 3 ne parle que de l'amortissement « des bâtiments et du matériel. » Mais il faut le compléter par l'art. 15 qui en autorise implicitement d'autres, puisqu'il prévoit où « les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, seront reconnues exagérées par la Commission.

L'amortissement permis par l'art. 3 est celui des sommes « habituellement réservées » à cette affectation. Le mot habituellement doit s'entendre ici des habitudes de l'assujetti lui-même. Si une société doit en bonne comptabilité amortir avant toute répartition de bénéfices, on comprend que l'amortissement soit pratiqué sur une échelle plus ou moins élevée suivant les résultats de l'exploitation. Une entreprise qui n'a pas effectué d'amortissements pendant les années antérieures à la guerre parce qu'elle faisait peu d'affaires, ne peut se voir refuser la faculté d'y procéder largement

pendant la guerre, si ces bénéfices s'accroissent notablement. L'art. 3 veut dire seulement que les amortissements devront être calculés normalement et sans exagération.

Cette appréciation est d'ailleurs souvent délicate et prête à des fraudes difficiles à déjouer. Le taux d'amortissement à appliquer dépend, en effet, de la durée probable des éléments à amortir. Cette durée est incertaine ; elle varie par exemple suivant que les bâtiments sont neufs ou anciens, suivant que le matériel et l'outillage ont été créés ou achetés d'occasion, suivant la nature de l'industrie qui use plus ou moins vite les constructions et les machines en les utilisant, suivant la découverte de procédés de fabrication plus perfectionnés ou plus économiques, suivant même les besoins économiques ou les caprices de la mode qui peuvent condamner à un chômage définitif imprévu une usine dont les produits ne sont plus demandés.

Aussi doit-on laisser aux assujettis une assez grande marge d'appréciation, et la Commission ne devra intervenir pour rectifier les chiffres par eux fournis que s'ils sont manifestement exagérés en tenant compte des usages du commerce ou de l'industrie envisagée.

Les mêmes difficultés se présentent aggravées encore, pour des amortissements dont l'art. 3 autorise la déduction et qui ont un caractère extraordinaire. Ce sont « les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre. »

Les industries travaillant pour la guerre se sont livrées pendant les hostilités à une exploitation plus intense puisqu'il fallait fournir à l'Etat, dans le délai minimum, la production maxima en matériel de guerre, habillements, approvisionnements, etc... Le travail a été mené presque sans arrêt, même les dimanches et jours fériés, même la nuit ; le temps d'entretien des machines a été réduit au minimum. L'outillage a été véritablement surmené et s'est usé plus rapidement que par une utilisation normale.

D'autre part, des entreprises existantes se sont développées ou transformées pour répondre aux besoins de la production de guerre. Des usines fabriquant des automobiles, des entreprises de transport, ont fait des canons et des munitions ; des fabriques de conserves ont étendu leur outillage et leur production, etc.

L'art. 3 permet de tenir compte de ces usures exceptionnelles et de ces dépenses exceptionnelles, en ajoutant au chiffre d'amortissement normal un amortissement supplémentaire.

Mais ne devront naturellement figurer au compte d'amortissement que les pertes ou dépenses réellement justifiées par l'accroissement du travail nécessité par la guerre (1).

D'autre part, le taux d'amortissement dépend ici en dehors des éléments ordinaires de la durée des hostilités, puisque de nombreuses usines installées ou agrandies en vue de la production de guerre verront ces installations immobilières ou en outillage perdre presque toute valeur à la cessation des hostilités. Les calculs produits à cet égard dans les déclarations ou les taxations d'office reposaient donc sur une donnée incertaine, la durée de la guerre. Ils risquaient d'être trop faibles ou trop élevés.

Aussi l'art. 15 de la loi autorise-t-il sur la dernière période d'imposition, l'imputation à titre de bénéfice ou de déduction supplémentaire les erreurs en plus ou en moins sur l'amortissement ordinaire ou extraordinaire.

La loi du 1^{er} juillet 1916 n'autorise que l'amortissement industriel. Les sociétés procèdent encore, lorsqu'elles réalisent des bénéfices exceptionnels à l'amortissement de leur capital, actions ou obligations.

L'amortissement des obligations constitue le remboursement de créanciers sociaux, les obligataires, qui ont prêté leur argent à la société. C'est donc une charge sociale à laquelle la société doit procéder avant de distribuer des bénéfices. Le remboursement des obligations vient donc en déduction du bénéfice net, à titre de frais de l'entreprise.

Par contre, les actionnaires sont des associés; ils subissent les chances et les risques de la marche de l'entreprise. Ils n'ont droit à des dividendes et au remboursement de leur capital que sur les bénéfices nets réalisés par la société si le capital actions est amorti et les actions de capital remplacées par des actions de jouissance, c'est sur le bénéfice net que sont prises les sommes affectées à ce remboursement. Leur caractère de bénéfice net interdit de les déduire du bénéfice imposable.

L'art. 3 de la loi autorise enfin la déduction des « sommes correspondant à l'intérêt 6 % des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés et à l'amortissement habituel de ces entreprises ».

La loi du 31 décembre 1917 a porté à 8 % le taux d'intérêt

(1) Chambre, séance du 17 février 1916. *Journal officiel*, 18 février, *déb. parlém.*, Ch. p. 300.

pour la déduction à opérer sur les bénéfices réalisés à partir du 1^{er} janvier 1917.

Dans cette hypothèse, le texte voté par la Chambre des Députés autorisait simplement l'assujetti à ajourner sa déclaration pour les bénéfices d'une partie de son exploitation jusqu'à l'époque où il pourrait se rendre compte de toutes ses pertes.

Le Sénat a préféré tenir compte immédiatement « d'un bénéfice normal forfaitaire en faveur de ceux des contribuables qui ont actuellement leurs établissements dans les pays envahis, dans la pratique aucune difficulté ne pourra surgir ; l'administration acceptera la déclaration en ce qui concerne l'importance des capitaux engagés dans ces départements, étant bien entendu qu'elle aura toujours le droit quand les événements le permettront de contrôler cette déclaration » (1).

Le taux de 8 % fixé par la loi ne peut être discuté par l'Administration. Elle exercera au contraire son contrôle sur le chiffre des capitaux déclarés et sur les bases d'amortissement. Ces bases dépendent de l'état de l'usine à la cessation des hostilités. Le contribuable et l'administration ont la faculté de les rectifier dans les délais fixés par l'article 15.

SECTION II

Détermination du bénéfice normal.

Dans les pays qui pratiquent depuis longtemps comme l'Angleterre ou l'Italie, un impôt sur le revenu global ou sur les différentes catégories de revenus, les bénéfices exceptionnels de guerre sont l'excédent sur le revenu industriel ou commercial normal calculé d'après la législation fiscale en vigueur. Le bénéfice normal est donc facile à déterminer. Au moment de la promulgation de la loi du 1^{er} juillet 1916, la France ne connaissait au contraire que des impôts assis sur les signes extérieurs de la richesse, l'impôt général sur le revenu n'est entré en vigueur qu'en 1917 et les impôts cédulaires en 1918. Le revenu exact des assujettis devait donc être calculé.

D'après l'article 2, le bénéfice normal est « constitué par la moyenne des produits net réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 ».

Ces produits nets seront déterminés, comme le bénéfice net

(1) AIMON, rapport précité.

de guerre d'après les bilans établis conformément aux règles antérieures de l'entreprise. Le bénéfice imposable ressortira de la différence entre le bénéfice net et la moyenne des produits nets d'avant guerre telle qu'elle résulte des comparaisons des bilans,

Si le contribuable n'a réalisé d'opérations avant la guerre que pendant moins de trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats obtenus pendant la période où il a exercé.

Dans l'hypothèse où l'assujetti n'a commencé l'exercice de sa profession ou n'a réalisé de bénéfices qu'à partir du 1^{er} août 1914 ; il eût été injuste de considérer ses bénéfices nets de la période de guerre comme exceptionnels pour la totalité. Pour une part, ils représentent le profit normal de l'entreprise.

De même, une entreprise existant avant guerre a pu ne réaliser au cours du temps de paix que des bénéfices minimes, soit qu'elle fût nouvellement créée, soit que sa clientèle fût restreinte.

Ces considérations ont déterminé le Parlement à introduire dans l'art. 2 sur l'initiative de M. le député Puech, le principe d'un bénéfice normal considéré comme minimum (mais non comme l'écrit un auteur (1) le principe d'un minimum d'existence. Nous reviendrons plus loin sur ce point) l'art. 3 détermine la limite minima du bénéfice normal pour les entreprises fonctionnant avant guerre et le chiffre forfaitaire du bénéfice normal pour celles qui ont été créées après le 1^{er} août 1914.

« Le bénéfice normal, dispose cet article, ne peut en aucun cas, même si le contribuable n'a réalisé d'opérations qu'à partir du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure ni à 5000 fr., ni à 6 % (8 % d'après la loi du 31 décembre 1917, art. 6) les capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises tels qu'ils résultent d'actes de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines ».

Les capitaux engagés et rémunérés dans l'entreprise servant de base au forfait de 8 % sont les biens mobiliers et immobiliers affectés à l'entreprise, à la séance du Sénat, du 26 mai 1916, M. Ribot, Ministre des Finances entendait par capitaux engagés dans une entreprise « l'ensemble des moyens de production de celle-ci » (2).

Cette définition ne fait aucune distinction entre les capitaux

(1) STÉMATIN, thèse, p. 75.

(2) *Journal officiel*, 26 mai 1916, déb. parlém., Sénat, p. 451.

appartenant au contribuable et ceux qu'il a empruntés. Cependant, ces derniers paraissent devoir être exclus et notamment le capital-obligations. L'article 3 parle en effet de capitaux « engagés et rémunérés ». Les obligations ne sont ni engagées ni rémunérées. Elles représentent un passif générateur d'intérêts et la société doit satisfaire à cette charge même si elle ne réalise aucun bénéfice. Elles ne participent donc pas au risques de l'entreprise et n'y sont pas engagées. Rémunérées par un intérêt fixe, payé avant toute distribution de bénéfices aux actionnaires, comme toutes les autres dettes sociales, elles ne sont pas rémunérées par un prélèvement sur le bénéfice net.

SECTION III

Détermination du bénéfice imposable.

Pour le calcul du bénéfice net, le bilan est établi pour chaque entreprise. Le bénéfice imposable est constitué par la différence entre le bénéfice net et le bénéfice normal déterminés comme il vient d'être dit dans les sections I et II.

Le contribuable peut avoir plusieurs entreprises dont les unes ont réalisé des bénéfices tandis que les autres le constituent en perte. L'art. 2 permet d'établir une compensation équitable entre les unes et les autres en décidant que l'assujetti fera une déclaration unique pour l'ensemble de ses entreprises. « Pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé au cours de la période de guerre. Les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable sous déduction, s'il y a lieu, des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises ».

L'art. 2 ne fait aucune distinction. Le principe de la déclaration unique doit donc s'appliquer même dans le cas où les entreprises exploitées par le même contribuable sont de nature différente et indépendantes les unes des autres.

Comme nous le verrons plus loin, le bénéfice imposable n'est constitué par la différence exacte entre le bénéfice net et le bénéfice normal que pour les contribuables de la première catégorie, fournisseurs occasionnels ou intermédiaires. Les patentés, sociétés ou exploitants de mines bénéficient d'une réduction de 5000 francs sur ce chiffre à titre de minimum non imposable. C'est

un des exemples des faveurs faites par la loi du 1^{er} juillet 1916 à cette catégorie d'assujettis.

La contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre a le caractère d'un impôt de circonstances, justifié comme nous l'avons vu dans notre introduction, par des bénéfices dûs à des événements extraordinaires. Elle s'applique aux opérations réalisées à partir du 1^{er} août 1914, et elle doit prendre fin à l'expiration du douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités.

L'imposition est établie par année. Exceptionnellement, la première période s'étend aux opérations réalisées du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, et la dernière du 1^{er} janvier de l'année de la signature de la paix au jour où elle est signée.

Pour ces deux périodes, le bénéfice net s'étend à un nombre de mois supérieur ou inférieur à une année. Le bénéfice normal pour conserver le rapport avec le bénéfice net, doit donc être majoré ou diminué.

« En ce qui concerne, décide l'art. 2, la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, la comparaison avec le bénéfice normal annuel est faite après avoir majoré celui-ci de cinq douzièmes.

« Pour la comparaison du bénéfice réalisé au cours de la dernière période d'imposition avec le bénéfice normal, celui-ci sera, s'il y a lieu majoré ou diminué d'un nombre de douzièmes égal à la différence entre le nombre de mois compris dans la dite période et un exercice annuel ».

Pour le calcul des bénéfices imposables, on ne doit tenir compte que des entreprises exploitées en France à l'exclusion de celles qui sont exploitées à l'étranger ou dans les colonies. L'art. 2 parle en effet uniquement des entreprises « exploitées en France » et cette interprétation est confirmée par les termes du rapport de M. Aimond au Sénat (1) et du second rapport de M. Raoul Péret à la Chambre. « Il convient, écrivait ce dernier, d'insister sur ce point, que seuls, les bénéfices réalisés dans les usines ou maisons de commerce exploitées en France seront passibles de l'impôt. C'est seulement du fait de l'exploitation en France, abstraction faite de la nationalité, qu'il faut s'attacher pour décider qu'une personne ou une société sera soumise à la loi nouvelle » (2).

(1) Rapport précité, *Journal officiel*, p. 216.

(2) 2^e Rapport Péret, *Journal officiel*, p. 219

CHAPITRE IV

TAUX DE LA CONTRIBUTION

D'après le projet primitif du gouvernement, la contribution sur les bénéfices exceptionnels de guerre était établie suivant le principe de la progressivité avec des taux s'élevant avec les tranches successives du bénéfice, comme dans le système de droits de succession créé par la loi du 15 février 1901. Le taux variait de 5 % pour la première tranche de 1 à 10.000 fr. jusqu'à 30 % au delà de 500.000 fr.

Dans ce projet, l'impôt était calculé sur le bénéfice exceptionnel absolu. La Commission du budget de la Chambre fit observer que ce procédé ne réalisait pas toute l'équité fiscale désirable. Si l'on suppose en effet un même bénéfice supplémentaire absolu, de 100.000 fr. par exemple, réalisé par deux entreprises, celle qui avant la guerre ne donnait que 10.000 fr. de bénéfices a plus profité des circonstances de guerre que celle qui, antérieurement, se soldait par un bénéfice de 100 ou 200.000 fr. Le rapport entre le bénéfice exceptionnel et le bénéfice normal donne la mesure exacte de la plus-value apportée par les circonstances à l'entreprise.

Le système voté par la Chambre combinait la tarification progressive, d'après l'importance absolue du bénéfice exceptionnel avec la taxation progressive d'après le rapport entre le bénéfice normal et le bénéfice exceptionnel.

La Commission des finances du Sénat ne conserva que ce second tarif, éliminant l'imposition d'après le bénéfice absolu.

Devant la Haute assemblée, une transaction intervint entre la Commission des finances et le Gouvernement. Le principe du double tarif fut abandonné et de même celui de la progressivité. Les Chambres se mirent d'accord sur un taux uniforme de 5 % proportionnel au bénéfice exceptionnel absolu.

Le taux de la contribution était ainsi bien supérieur à celui qu'avait proposé le Gouvernement. Il dépassait énormément les taux de l'impôt le plus lourd que possède notre législation fiscale,

celui sur les successions créé par la loi du 23 février 1901.

Le Trésor ne perdait donc rien, bien au contraire, à l'abandon du système de la progressivité. Mais on pouvait le regretter au point de vue des principes, comme réalisant mieux l'équitable répartition des charges fiscales. En faveur de la proportionnalité on a prétendu que la progression ne convenait pas en notre matière, parce qu'elle ne se conçoit qu'à l'égard des impôts qui frappent les particuliers et qu'elle doit rester étrangère aux taxes concernant les sociétés.

Cette objection ne peut être retenue d'une part ; en effet la contribution sur les bénéfices de guerre n'est pas un impôt spécial aux sociétés et frappe aussi bien les particuliers. D'un autre côté si la progressivité paraît plus conforme à l'équité fiscale, il n'y a pas de motif de réserver aux individus un traitement fiscal équitable et de le refuser aux sociétés, la rigueur de la taxation se répercuterait avec la même iniquité sur les membres de la société.

Les nécessités budgétaires ont bientôt forcé le Parlement à élever le taux de la contribution et à appliquer un tarif progressif à partir d'un certain chiffre de bénéfices. La loi du 30 décembre 1916 a porté l'impôt à 60 % « pour la fraction des bénéfices imposables supérieurs à 500.000 fr. réalisés à partir du 1^{er} janvier 1916 ».

La loi du 31 décembre 1917 a encore aggravé la contribution et en a fixé les taux aux chiffres suivants :

50 % sur la fraction des bénéfices imposables intérieurs à 100.000 fr.

60 % sur la fraction comprise entre 100.000 et 250.000 fr.

70 % sur la fraction comprise entre 250.000 et 500.000 fr.

80 % sur la fraction supérieure à 500.000 fr.

Toutefois, les taux fixés par la loi du 31 décembre 1917, ne sont pas applicables pendant les deux premiers exercices aux entreprises créées à partir du 1^{er} janvier 1916 qui restent soumises aux taux fixés par les lois du 1^{er} juillet et du 30 décembre 1916.

Il en est de même pour les contribuables habituellement domiciliés en pays envahis n'ayant pas exploité une entreprise quelconque avant le 1^{er} janvier 1916.

Bien que les lois du 30 décembre 1916 et du 31 décembre 1917 n'aient introduit que dans une mesure restreinte le système de la progressivité, ou, plus exactement des droits gradués, dès la loi du 1^{er} juillet 1916, la contribution sur les bénéfices de guerre reposait sur le principe progressif à la base ou dégressif. Dans ce système, le taux de l'impôt restant uniforme ou s'élevant avec le

chiffre de la matière imposable on déduit de ce dernier chiffre pour déterminer l'assiette de l'impôt une somme uniforme. Même avec un taux uniforme, l'impôt devient effectivement progressif puisqu'il frappe une proportion de plus en plus élevée de la matière imposable.

Pour les commerçants et les industriels, pour les exploitants de mines et pour les sociétés, la contribution des bénéfices de guerre est établie sur le bénéfice net, déduction faite d'une somme de 5000 fr. Ainsi pour un commerçant qui réalise 10.000 fr. de bénéfices nets, elle porte sur 5000 fr. soit la moitié des bénéfices nets, pour un commerçant qui réalise 20.000 fr. elle porte sur 15.000 fr. soit les trois quarts. La fraction du bénéfice total imposé s'accroît ainsi avec ce bénéfice, de sorte que l'impôt, même avec un taux uniforme, est réellement progressif, par rapport au chiffre absolu du bénéfice supplémentaire.

Cette déduction de 5000 fr. n'est pas appliquée aux fournisseurs non patentés, aux intermédiaires et aux bailleurs de fonds. La loi se montre donc plus rigoureuse pour les fournisseurs occasionnels et les intermédiaires. C'est une survivance de la distinction établie par le projet de loi entre deux catégories d'assujettis, distinction qui a perdu nous l'avons vu, une grande partie de son intérêt au cours de la discussion de la loi et dans le texte définitif.

La déduction prévue par l'art. 12 ne doit pas être confondue avec celle des art. 2, paragraphe 3 et 4, paragraphe 1^{er}. Celle-ci représente le bénéfice normal calculé à forfait. Tout contribuable en bénéficie, qu'il appartienne à la première ou à la seconde catégorie. Ici encore, il existe cependant une différence de traitement entre les fournisseurs non patentés et les patentés. Ceux-ci ont la faculté de fixer leur bénéfice normal d'après les chiffres effectifs de leur bilan d'avant-guerre, ou à un chiffre forfaitaire soit 6 % des capitaux engagés, soit 30 fois le principal de la patente, soit une somme de 5000 fr. Les fournisseurs et intermédiaires n'ont pas le choix ; leur bénéfice normal est toujours fixé forfaitairement à 5000 fr.

Le caractère de ces déductions n'a pas toujours été nettement apprécié. « La loi, écrit M. Maguéro, admet pour tous les assujettis le principe d'un minimum d'existence affranchi de l'impôt qui, pour les assujettis du second groupe, se combine avec le bénéfice normal. Cette distinction n'apparaît pas à première vue à la lecture du texte, de sorte qu'on est tenté de confondre le béné-

fice normal et le minimum d'existence qui, parfois en effet, ne font qu'un, mais parfois aussi se distinguent l'un de l'autre. C'est ainsi que les assujettis du premier groupe ont droit à une déduction de 5000 fr. qui ne représente qu'un minimum d'existence, puisqu'il ne peut être question pour eux d'un bénéfice normal et que tout leur bénéfice est exceptionnel » (1).

Cette opinion est peu conforme au texte de la loi. C'est à propos du calcul du bénéfice net que l'art. 4 accorde aux fournisseurs et intermédiaires une déduction forfaitaire de 5000 fr., de même qu'il permet aux patentés de déduire de leur bénéfice brut le bénéfice normal effectif ou forfaitaire. La déduction opérée à titre de minimum d'existence ne se conçoit qu'après le calcul du bénéfice net. Or, l'art. 12 de la loi n'en fait bénéficier que les patentés, sociétés et exploitants de mines, à l'exclusion des fournisseurs et intermédiaires. Si l'on objecte qu'il est peu logique de considérer comme bénéfice normal la somme de 5000 fr. pour des fournisseurs et intermédiaires qui n'ont accompli d'actes imposables que depuis le début des hostilités, la même objection pourrait être faite à la disposition de l'art. 2, paragraphe 3 de la loi ; même si le contribuable n'a réalisé d'opérations qu'à partir du 1^{er} août 1914, le bénéfice normal ne peut en aucun cas être évalué à une somme inférieure ni à 5000 fr., ni à 6 % des capitaux réellement engagés par lui et rémunérés dans ses entreprises. Le bénéfice normal n'est donc pas le gain effectivement réalisé avant la guerre mais le profit qu'on peut normalement tirer d'une entreprise.

La contribution sur les bénéfices de guerre est indépendante des contributions déjà existantes. Elle se cumule notamment avec l'impôt sur le revenu qui atteint l'ensemble des revenus du contribuable, avec l'impôt cédulaire sur les revenus commerciaux et industriels, avec la patente qui subsiste pour la part du département et de la commune, avec la contribution mobilière, avec la redevance de 12 % due par les exploitants de mines, avec la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, etc...

Mais la contribution des bénéfices de guerre ne frappe que le bénéfice net réalisé par l'entreprise. Tous les impôts qui grèvent l'exploitation diminuent d'autant le bénéfice net de l'année où ils ont été payés. Ils doivent donc venir en déduction du bénéfice à titre de frais généraux.

La contribution de guerre payée sur un exercice doit-elle être

(1) *Revue politique et parlementaire*, 10 septembre 1916, p. 330.

comprise dans les frais généraux de l'exercice suivant et se déduire du bénéfice ?

L'administration des contributions directes décide que non. Dans sa théorie, la contribution des bénéfices de guerre n'est pas un impôt qui grève une exploitation d'une charge supplémentaire. C'est une véritable participation de l'Etat aux bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre. Sur ces bénéfices, l'Etat prélève une part de 50 à 60 %. Sur l'exercice suivant ce prélèvement ne doit pas plus figurer au titre des frais généraux que les sommes payées aux actionnaires d'une société à titre de dividende.

Cette thèse nous semble empreinte d'une fiscalité exagérée. Rien dans le texte de la loi du 1^{er} juillet 1916 ne permet d'assigner à la contribution sur les bénéfices de guerre une nature différente de celle des autres impôts qui constituent notre régime fiscal : elle s'appelle contribution comme la contribution foncière, la contribution mobilière, la contribution des portes et fenêtres, la contribution des patentes. Elle est établie, recouvrée et garantie suivant les mêmes règles qu'en matière de contributions directes.

Si la théorie de l'administration était exacte, la contribution sur les bénéfices de guerre payée par une société sur un exercice ne devrait pas être déduite des frais généraux pour le calcul des dividendes à distribuer aux actionnaires sur l'exercice suivant. Il est pourtant évident qu'au regard des actionnaires, la contribution diminue le bénéfice net de l'entreprise comme tous autres impôts. Comme le bénéfice net au regard du Trésor est nécessairement le même qu'au regard des actionnaires, la contribution de guerre devrait être déduite, comme toutes les autres contributions, à titre de frais généraux.

On ne peut objecter la règle spéciale au paiement de la contribution de guerre, en vertu de laquelle le contribuable n'est tenu d'acquitter immédiatement que la moitié. C'est une faveur faite aux assujettis qui a pour but d'établir sur la dernière période d'imposition une compensation entre les exercices déficitaires et les exercices où ressortent des bénéfices. L'assujetti n'en est pas moins obligé, pour faire face au paiement futur de la seconde moitié de son imposition, de mettre une somme correspondante en réserve, en la prélevant sur ses bénéfices. Acquittée ou mise en réserve, la contribution diminue le bénéfice net effectif de l'exploitation et, à ce titre, on doit en tenir compte pour l'assiette de l'imposition sur l'exercice suivant.

CHAPITRE V

MODE D'ÉTABLISSEMENT DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Le fonctionnement pratique d'une taxe qui suppose la connaissance détaillée des éléments actifs et passifs des entreprises ne peut être parfaitement assuré que par la collaboration et la bonne foi des assujettis. La loi du 1^{er} juillet 1916 y fait appel en leur imposant une déclaration. A défaut de déclaration, l'administration procède d'office à l'assiette de l'impôt. La charge de la preuve incombe au contribuable négligent qui encourt, en outre, à titre de pénalité, une majoration d'impôt.

Le système de la déclaration obligatoire n'a pas prévalu sans de sérieuses résistances devant le Sénat. Dans le projet de la Commission du budget de la Chambre, la déclaration était purement facultative. Elle avait introduit, en vue d'encourager les assujettis à en produire, pour faciliter l'établissement de l'impôt, une disposition faisant bénéficier ceux qui auraient souscrit une déclaration d'une réduction d'impôt de un dixième jusqu'à concurrence de 25.000 fr. au maximum.

La Chambre des Députés vota le principe que tout assujetti doit faire une déclaration. La disposition de la Commission du budget n'avait, dès lors, plus de raison d'être et elle fut retirée, on ne comprend pas qu'une prime soit accordée à celui qui n'a fait que son devoir.

En présence de l'hostilité manifestée par les représentants du commerce et de l'industrie contre le vote de la Chambre obligeant les patentables à étaler sous les yeux des agents du fisc le détail de leurs opérations, la Commission du Sénat propose une distinction entre patentés et non-patentés. Cette distinction, nous l'avons vu, avait dans ce projet une importance capitale, mais son intérêt s'est considérablement atténué dans le vote définitif de la loi. L'une des conséquences les plus graves de la distinction consistait dans l'obligation ou la faculté de déclaration. La Commission avait conservé, pour les non-patentés, le texte de l'art. 4 voté par la

Chambre : « Tout assujetti souscrira une déclaration » en remplaçant « tout assujetti » par « les non-patentés ». Pour les patentés, l'art. 5 du projet de la Commission s'exprimait ainsi : ils « souscrivent une déclaration ».

Bien que ce texte ne consacrait pas nettement le principe de la déclaration facultative pour les non-patentés, il est certain qu'en consacrant deux articles à la déclaration, la Commission du Sénat avait eu l'intention de traiter avec plus de rigueur les non-patentés. C'est bien ainsi que le gouvernement l'entendait, lorsqu'il demandait au Sénat d'englober dans le même texte les deux catégories d'assujettis.

« Nous considérons, disait le Ministre des finances dans la séance du Sénat du 26 mai 1916, cette déclaration comme indispensable. Nous ne pouvons pas assurer l'exécution de la loi si on ne nous donne pas des moyens d'investigation. Comme il s'agit de bénéfices extraordinaires, nous n'avons pas d'éléments certains en dehors d'une déclaration que nous pourrions contrôler. La Chambre a rendu la déclaration obligatoire et elle n'a pas donné seulement à son texte une portée morale, elle l'a sanctionné encore d'une façon indulgente, mais claire, pour qu'on sache bien que c'est devoir légal autant que moral de faire la déclaration, et que ceux qui ne la feraient pas manqueraient au respect qu'ils doivent à la loi » (1).

La lecture des débats du Sénat sur ce point donne l'impression d'une discussion extrêmement confuse. Le Ministre des finances cherche à faire voter la déclaration obligatoire pour tous les assujettis. Le rapporteur de la Commission ne combat pas directement le principe. Sans affirmer nettement si l'article 5 consacre l'obligation de la déclaration pour les patentés, il défend ce texte en invoquant la différence de contenu de la déclaration et la différence de mode d'assiette de la taxe.

Bien que la question de l'obligation n'ait pas été discutée de face, mais seulement à propos de tel ou tel terme du texte du projet, il ressort des débats devant le Parlement l'obligation de la déclaration pour tous les assujettis patentés ou non. C'est avec cette signification que le Sénat, après un long débat, a remplacé dans l'art. 5 le présent « souscrit » par le futur « souscrira » qui à l'art. 4 sert à établir l'obligation pour les non-patentés. On n'a

(1) Sénat, séance du 26 mai 1916, *Journal officiel* déb. parlam., Sénat p. 464.

conservé deux articles distincts qu'en raison de la différence d'éléments à déclarer par les uns ou les autres. Les sanctions du défaut de déclaration ont été, d'autre part, étendues aux patentés ; taxation d'office, d'après l'art. 8, majoration de 10 % d'après l'art. 14, duquel ont disparu les mot « visés à l'art. 4 » qui le restreignait aux non-patentés.

Les déclarations relatives à la contribution sur les bénéfices de guerre sont rédigées d'après l'article 6, sur, ou d'après des formules déposées dans les mairies dûment certifiées par les déclarants et adressées au directeur des contributions directes du département où se trouve située la commune du principal établissement ou du siège social des personnes ou des sociétés intéressées. Elles peuvent être produites par mandataire. Il en est délivré récépissé.

L'art. 4 détermine les délais dans lesquels la déclaration doit être produite. Pour la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, dans les deux mois qui suivent le trentième jour après la promulgation de la loi. Cette formalité ayant eu lieu le 2 juillet, le sixième jour à partir du 2 juillet était le 31 août 1916 et le délai expirait le 31 octobre 1916.

Dans les années ultérieures, la déclaration doit être souscrite dans les trois mois suivant le 31 décembre, c'est-à-dire pendant le premier trimestre de l'année subséquente.

L'art. 6 prévoit des prorogations de délais. Certaines sociétés ont l'habitude d'établir leur bilan d'après une année commerciale différente de l'année légale par exemple du 1^{er} juillet au 30 juin. Elles sont ainsi dans l'impossibilité de déclarer leurs bénéfices imposables dans le délai normal, les résultats de l'exercice ne pouvant être encore connus au 31 mars.

L'art. 6, paragraphe 1^{er}, autorise dans ce cas le directeur général des contributions directes à prolonger les délais, sur la demande du contribuable dont le bilan annuel est habituellement établi sur une période de douze mois ne coïncidant pas avec l'année normale.

Le paragraphe 2 du même article détermine comment le bénéfice supplémentaire sera calculé dans cette hypothèse.

« Paragraphe 2. Dans le cas visé au paragraphe précédent, comme pour la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, le bénéfice supplémentaire sera calculé à l'aide des deux bilans intéressant l'exercice imposable, en prenant dans chacun de ces bilans le nombre de mois compris dans l'exercice d'imposition ».

Pour les autres hypothèses où une prorogation de délai est

nécessaire, le paragraphe 3 du même article laisse au gouvernement le soin de fixer par décret « les conditions dans lesquelles les délais supplémentaires seront accordés aux contribuables mobilisés ou non, qui se trouveraient empêchés de souscrire leur déclaration dans les délais et conditions indiqués aux articles 4 et 5 »,

Le décret du 3 août 1916 (1) a déterminé ces conditions.

La demande de prorogation est adressée par les intéressés. avec les motifs au directeur général des contributions directes. Elle doit être présentée 30 jours au moins avant l'expiration du délai normal.

La demande est soumise à l'appréciation de la Commission du premier degré. Si elle n'estime pas justifié le motif de prorogation allégué, le contribuable est avisé du rejet par lettre recommandée avec avis de réception. Si, à partir de cet avis, le délai normal a encore plus de quinze jours à courir, le contribuable doit produire sa déclaration dans le délai légal, sans avoir droit à une prolongation ; dans le cas contraire, il jouit d'un délai de quinze jours à partir de la notification de la décision de rejet.

Lorsque la Commission constate que l'empêchement qui a motivé la prolongation du délai a cessé d'exister, le directeur des contributions directes en prévient l'intéressé par lettre recommandée avec avis de réception en lui accordant, pour produire sa déclaration, un délai de trois mois à partir de la réception de l'avis.

En tous cas, les assujettis, mobilisés ou non, qui seront empêchés de souscrire la déclaration dans les délais répartis par les articles 4 et 5 de la loi du 1^{er} juillet, disposeront, pour la produire, d'un délai supplémentaire qui prendra fin au plus tard trois mois après la date de la cessation des hostilités. (Décret du 3 août 1916, art. 1^{er}).

Cette date constitue le délai extrême accordé aux assujettis, quels qu'ils soient pour souscrire leur déclaration.

Par qui doit être faite la déclaration ?

Elle est souscrite en principe, par le contribuable lui-même. Pour les sociétés, par leur représentant légal, gérant de la société en nom collectif ou en commandite simple, administrateurs agissant conformément aux statuts, dans les sociétés anonymes.

En cas d'empêchement pour cause de maladie, absence ou autre cas de force majeure, le contribuable peut charger un mandataire de souscrire la déclaration en son lieu et place.

(1) Journal officiel du 5 août 1916.

Si le contribuable vient à décéder, ses héritiers tenus solidairement de ses obligations, doivent souscrire la déclaration pour les bénéfices qu'il a réalisés, et ils sont solidairement responsables du paiement de la contribution, comme de tous autres impôts directs.

Les bénéfices de guerre réalisés par le défunt sont assujettis comme faisant partie de l'actif successoral, aux droits de mutation par décès. Mais des déclarations faites par le directeur général des contributions directes devant la Chambre des Députés à la séance du 30 juin 1916, il résulte que l'impôt sur les successions ne peut être perçu cumulativement avec la taxe sur les bénéfices de guerre et qu'il est restituable, s'il a été payé par double emploi ; par application de la loi du 1^{er} janvier 1912, qui a abrogé l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII, laquelle édictait le principe de la non restitution des droits régulièrement perçus (1).

La déclaration doit être souscrite dans le département où se trouve le siège social ou le principal établissement, c'est-à-dire la principale exploitation.

Pour les fournisseurs non patentés ou intermédiaires n'ayant pas de domicile en France, le lieu d'imposition semble être celui où a été passé le marché.

Le contenu de la déclaration diffère naturellement suivant que le contribuable est ou non un patenté. C'est pourquoi deux articles distincts ont été consacrés par le législateur à ce contenu, bien que la déclaration soit devenue obligatoire pour les uns comme pour les autres.

Ces fournisseurs et intermédiaires d'après l'article 4 déclarent seulement le bénéfice exceptionnel par eux réalisé pendant la période d'imposition comme fournisseurs ou intermédiaires sous déduction de 5.000 francs en indiquant à quel titre ils ont réalisé ce bénéfice.

Pour les patentés ou exploitants de mines, la déclaration doit être plus détaillée ; elle comporte, d'après l'article 5 « pour chacune de ses exploitations.

1° Le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition.

2° Le montant du bénéfice normal.

3° L'excédent constituant le bénéfice supplémentaire.

(1) Chambre, séance du 30 juin 1916 *Journ. officiel*, Déb. parlem., Chambre, n° 1468.

4° Les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels en vertu du premier paragraphe de l'article 3 »,

Tout en étendant aux patentés l'obligation de la déclaration, le législateur n'a pas voulu forcer les commerçants et industriels à faire connaître aux agents du Trésor le bénéfice normal de leur profession, celui des trois dernières années avant la guerre. C'eût été leur imposer une inquisition rétroactive. Aussi la déclaration n'est-elle obligatoire qu'en ce qui concerne le bénéfice net, et la loi laisse aux patentés la faculté d'opter pour un bénéfice normal fixé à forfait. L'article 5, § 2 est ainsi conçu :

« S'il ne veut pas ou ne peut fournir les éléments nécessaires à la détermination du bénéfice normal, il évaluera celui-ci à une somme égale à trente fois le principal de la patente sans que cette somme puisse être inférieure à 5.000 francs ni à 6 % taux porté à 8 % par la loi du 31 décembre 1917 des capitaux réellement engagés dans les entreprises ».

Ce texte ne détermine pas la patente qui doit être prise comme base du calcul forfaitaire ; est-ce la patente d'avant-guerre ou la patente afférente à la période d'imposition ?

L'absence de précision de l'article 5, § 2 de la loi du 1^{er} juillet 1916 avait suscité des controverses sur ce point, l'administration des contributions avait opté pour la seconde interprétation et prenait pour base la patente de la période imposable.

Cette interprétation préjudiciait aux intérêts du Trésor. On sait, en effet, que l'article 22 de la loi du 1^{er} juillet 1916 a établi pour les fournisseurs des administrations publiques le principe d'un droit de patente proportionnel au montant de leurs fournitures. Ils sont désormais imposables au droit fixe de patente soit d'après le tarif afférent à leurs opérations industrielles, soit d'après le tarif prévu pour la profession de fournisseur, à raison de 0,25 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs du montant annuel de leurs fournitures suivant que l'un ou l'autre mode de taxation donne le chiffre le plus élevé.

L'imposition proportionnelle au montant des marchés a eu généralement pour résultat d'élever considérablement la patente de fournisseurs. Un industriel qui, avant la guerre, payait, d'après le tarif de la loi des patentes du 15 juillet 1880, un droit fixe de patente de 200 francs par exemple, est assujéti, d'après la loi du 1^{er} juillet 1916 s'il fait pour 500.000 francs de fournitures en une année, à un droit fixe de $500.000 \times 0,25 \%$ soit 1.250 francs.

Suivant l'interprétation adoptée pour le calcul forfaitaire du bénéfice normal, celui-ci devait être fixé à $200 \times 30 = 6.000$ si l'on tenait compte de la patente d'avant-guerre à $1250 \times 30 = 37.500$ fr. si l'on tenait compte de la patente de la période imposable.

Cette seconde interprétation, adoptée par l'Administration des Contributions directes aboutissait au résultat suivant : Alors que l'art. 22 de la loi de 1916 frappe les fournisseurs d'une patente très élevée, cette élévation de la patente les plaçait dans une situation favorable pour les contributions des bénéfices de guerre, puisqu'en multipliant par 30 le principal de cette patente ils grossissaient le bénéfice normal et diminuaient en conséquence le bénéfice supplémentaire base de la contribution.

Dans notre exemple, le bénéfice normal était enflé de 31.500 fr. ($37.500 - 6.000$) et le bénéfice imposable diminué d'autant. La perte pour le Trésor était sensible étant donné le taux énorme de la contribution sur les bénéfices de guerre.

La loi du 2 juin 1917 a condamné l'interprétation de l'Administration des contributions directes, et elle a précisé quelle est la patente de base pour le calcul du bénéfice normal. Elle est ainsi conçue :

« Pour l'application de l'article 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916, le principal de la patente susceptible de servir de base à l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal doit s'entendre de la moyenne des principaux de la patente se rapportant aux trois années antérieures à 1914.

« Si le contribuable n'a été patenté que postérieurement au 1^{er} janvier 1911, l'évaluation forfaitaire du bénéfice normal sera effectuée d'après la moyenne des principaux de la patente imposée jusqu'au 1^{er} août 1914 ».

La loi du 2 juin 1917, étant une loi d'interprétation, a un effet rétroactif. Les déclarations antérieures, établies sur le forfait de 30 fois le principal de la patente de la période d'imposition, doivent être annulées et établies d'après la moyenne des principaux des années 1911, 1912 et 1913.

La déclaration n'est naturellement obligatoire que pour les individus ou sociétés qui ont réalisé des bénéfices imposables. Quand le bénéfice supplémentaire est nul ou en ce qui concerne les patentes et exploitants de mines, ne dépasse pas 5.000 fr. minimum imposable, il n'y a pas de déclaration à souscrire. L'absence de déclaration fait présumer l'absence de bénéfice supplémentaire sauf preuve contraire à la charge de l'Administration.

Lorsque le bénéfice net n'excède pas le montant du bénéfice normal, l'art. 5, § 4 réserve la faculté de faire une déclaration simplement négative. C'est là une pure faculté et l'intéressé peut ne faire aucune déclaration.

L'art. 5 impose aux exploitants de mines la déclaration de leurs bénéfices de guerre dans les mêmes formes que les autres patentés et avec l'indication détaillée des mêmes éléments. D'après les articles 9 et 10 la contribution est, en effet, établie « pour les assujettis à la redevance des mines par la comparaison du produit net servant de base à la redevance proportionnelle et correspondant à chacune des périodes d'imposition à laquelle s'applique la contribution avec la moyenne du produit net correspondant aux trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 ».

Or, la redevance proportionnelle est déterminée par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810, modifiée par l'article 4 de la loi de finances du 8 avril 1910. Aux termes de cette dernière loi, quand la concession est exploitée, ce qui est le cas le plus fréquent, par une société anonyme ou en commandite à parts d'intérêts dont les dividendes sont déterminés par délibération des conseils d'administration ou des assemblées générales, c'est le dividende distribué qui sert de base à la redevance proportionnelle. A défaut de délibération sur la distribution des dividendes, le bénéfice imposable est établi par les ingénieurs des mines, par voie d'évaluation directe, et l'article 33 de la loi du 21 avril 1910 reste applicable.

Le produit net étant établi par ces procédés, on ne voit pas bien l'utilité d'une nouvelle déclaration détaillée pour la contribution des bénéfices de guerre, établie sur les mêmes bases que la redevance proportionnelle.

L'obligation de déclarer le bénéfice imposable est sanctionnée de deux manières différentes. Le contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration, alors qu'il est imposable, est mis en demeure par un avis administratif de souscrire une déclaration. S'il ne l'a fait dans le mois de la réception de cet avis, ou s'il n'a répondu par une déclaration négative, il est taxé d'office (article 9).

Outre la taxation d'office, il encourt une pénalité d'un dixième de l'impôt en sus, s'il n'a pas fait de déclaration dans le délai légal, et une surtaxe de moitié de l'impôt exigible, s'il a fait une déclaration négative contraire à la réalité,

CHAPITRE VI

DE LA COMMISSION DÉPARTEMENTALE

Les déclarations souscrites par les contribuables sont soumises au contrôle d'une Commission, qui est également chargée d'établir la taxation d'office à l'égard des contribuables qui n'ont pas effectué de déclaration.

La loi du 1^{er} juillet 1916 a étendu à la contribution sur les bénéfices de guerre le double principe qu'avait institué la loi du 15 juillet 1914 créant un impôt sur le revenu global, déclaration obligatoire et contrôlée ; à défaut de déclaration, taxation d'office.

Elle aurait dû logiquement pousser l'assimilation plus loin et confier aux mêmes agents administratifs l'examen des déclarations et la taxation d'office. Appelés à établir l'impôt sur le revenu, les contrôleurs des contributions directes avaient entre les mains des éléments d'appréciation des bénéfices de guerre grâce aux déclarations souscrites pour l'impôt sur le revenu et aux justifications demandées à l'appui. Si toutes les personnes frappées par l'impôt sur le revenu ne sont pas soumises à la contribution sur les bénéfices de guerre, il est évident que tous ceux qui sont passibles de celle-ci sont inscrits au rôle de l'impôt sur le revenu, les agents des contributions directes réunissent les qualités de compétence et de discrétion qui les désignaient naturellement pour vérifier les déclarations relatives à l'impôt sur les bénéfices de guerre. On eût ainsi évité la création d'un organisme nouveau.

Les Commissions de budget de la Chambre et des finances du Sénat avaient vivement insisté en ce sens auprès du Ministre des finances. Mais elles se sont inclinées devant les motifs pratiques invoqués par lui. Tout en rendant hommage au zèle et à l'impartialité des contrôleurs des contributions directes, le Ministre fit observer au Parlement que la mobilisation de plus de la moitié de ces agents aggravait la tâche des non mobilisés, la mise en vigueur de l'impôt sur le revenu, qui repose sur des principes nouveaux nécessitait une éducation des contrôleurs et des contri-

buables. Le Ministre concluait qu'il y avait impossibilité absolue de leur confier de nouvelles attributions.

Se rendant à ces raisons, la Chambre des députés avait voté le principe d'une Commission départementale de composition mixte comprenant à la fois des fonctionnaires et des représentants des contribuables.

Bien que cela paraisse au premier abord surprenant, les commerçants et industriels se sont montrés hostiles à l'intervention d'un élément professionnel à côté de l'élément administratif. Ils craignaient que certains d'entre eux puissent être constitués en juges de leurs concurrents et appelés à connaître le sujet de leurs affaires. Ce danger n'est pas à craindre avec des fonctionnaires impartiaux et liés par le secret professionnel.

Sans doute les commerçants eussent apporté à la Commission une compétence professionnelle, le personnel administratif n'est pas toujours au courant de la comptabilité commerciale, dont la pratique diffère des règles de la comptabilité publique. Et les agents supérieurs de l'administration des contributions directes appelés à faire partie des Commissions supplémentaires dans le département de la Seine, ont été plus d'une fois embarrassés pour déchiffrer les bilans des sociétés.

Cet inconvénient est d'ailleurs très atténué par la présence, au sein de la Commission, du directeur de l'Enregistrement. Cette administration est, en effet, habituée à contrôler la comptabilité commerciale, en vue de la perception régulière de l'impôt du timbre sur les actions et les obligations, du droit de transmission et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Elle exerce un droit de communication dans les sièges des sociétés, et elle s'assure qu'il n'y a eu aucune dissimulation de la matière imposable. Le directeur de l'Enregistrement est donc tout à fait qualifié pour contrôler les déclarations en déchiffrant et comparant les bilans commerciaux.

L'article 7 de la loi détermine ainsi la composition de la Commission départementale et son fonctionnement.

« Article 7, § 1. Les déclarations sont soumises à l'examen d'une Commission siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant :

Le trésorier payeur général ;

Le directeur des Contributions directes et du cadastre ;

Le directeur des Contributions indirectes ;

Le directeur de l'Enregistrement des domaines et du timbre,

§ 2. Dans le ressort de chaque direction des douanes, le directeur ou un agent supérieur par lui délégué fait également partie de la Commission.

§ 3. Celle-ci est présidée par le chef de service le plus ancien en grade.

§ 4. Un agent de Contributions directes désigné par le directeur remplit les fonctions de secrétaire avec voix délibérative.

§ 5. Plusieurs commissions peuvent, s'il est nécessaire, être constituées dans un même département, en vertu d'un arrêté du Ministre des finances, qui fixe le siège et la circonscription de chacune d'elles. Dans ce cas, les chefs de service ci-dessus visés désignent respectivement un agent supérieur de leur administration pour faire partie de la Commission, ou des Commissions où ils ne siègent pas personnellement et chaque Commission est présidée par le fonctionnaire le plus élevé ou le plus ancien en grade.

§ 6. La Commission règle elle-même les jours et heures de ses séances ; elle est convoquée par son président.

§ 7. Les décisions sont prises à la majorité des voix ; en cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

§ 8. La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions. »

Le rôle de la Commission départementale est double ; elle opère un contrôle sur les déclarations ; elle taxe d'office les imposables qui n'ont pas fait de déclaration négative.

Dans le texte primitif de la Commission du Sénat et le texte de l'amendement Debuire, sur lequel nous reviendrons plus loin, la Commission départementale taxait d'office, sans explications contradictoires, le contribuable dont la déclaration lui paraissait insuffisante. L'article 8 voté par le Sénat organise une procédure moins rigoureuse. L'intéressé a le droit d'être entendu, si la Commission n'accepte pas sa déclaration il est invité, par lettre recommandée, à fournir des explications devant elle dans le délai d'un mois, ce n'est qu'après ce délai que la Commission fixe, contradictoirement ou par défaut, les bases de la contribution et la décision motivée de la Commission, peut-être portée devant la Commission supérieure. Cette procédure contradictoire constitue une loyale collaboration de l'administration et du contribuable et évite à celui-ci toute surprise.

La procédure se divise en deux phases : l'une amiable et facultative, l'autre obligatoire.

Dans la première phase, la Commission décide l'article 8

peut entendre les intéressés et se faire communiquer par eux, ainsi que par les administrations de l'Etat, des départements et des communes, tous documents nécessaires pour établir les bases d'imposition.

Elle peut faire procéder, par l'un ou l'autre des services financiers, à des vérifications sur place, en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés ».

Une longue discussion s'est élevée devant le Sénat relativement aux pouvoirs à conférer à la Commission départementale. Devait-on en faire un simple organe de contrôle, ou un véritable tribunal muni de pouvoirs judiciaires? Cette question était, d'après le rapporteur du projet de loi au Sénat, « le nœud » de la loi.

La Chambre avait conféré à la Commission départementale des pouvoirs étendus. Elle lui donnait le droit de se faire communiquer par les intéressés, ainsi que par les administrations de l'Etat, des départements et des communes, tous documents nécessaires à l'établissement de la taxation, notamment les marchés passés pour fournitures militaires. La Commission avait également le droit de faire procéder sur place à des vérifications des livres, examen des installations, etc., en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

L'opposition du commerce et de l'industrie à toute mesure fiscale et réquisition se manifeste à propos des pouvoirs attribués par la Chambre des députés à la Commission comme à propos du vote de la déclaration obligatoire. Tenant compte de ces revendications, la Commission du Sénat avait substitué au texte de la Chambre un mode de contrôle moins inquisitorial. Dans son système, les déclarations étaient contrôlées au moyen des mêmes « éléments certains », marchés, bilans, capitaux engagés, etc. qui servaient à établir la taxation d'office à défaut de déclaration. On ne pouvait équitablement se montrer plus rigoureux pour les contribuables qui avaient produit une déclaration erronée que pour ceux qui n'en avaient pas souscrit du tout. La Commission du Sénat avait voulu éviter la communication obligatoire des livres de commerce. Elle demandait seulement aux assujettis de fournir spontanément à la Commission les justifications nécessaires, sur sa demande et, sans qu'elle pût les y contraindre, ils y étaient assez énergiquement poussés par la menace de la fixation du bénéfice supplémentaire au forfait de cinquante fois le principal de la patente.

Un amendement présenté par M. Debuire devant le Sénat reproduisait le texte voté par la Chambre et donnait à la Commis-

sion le droit de demander la communication des livres et de procéder à des vérifications sur place. C'est ce texte qui a été voté par le Sénat, et que nous reproduisons plus haut.

Mais il ressort des débats devant le Sénat que la Commission peut seulement demander communication des livres sans pouvoir l'exiger :

M. LE MINISTRE. — « Vous avez dit que ce texte ne se tient pas bien parce que nous n'exigeons pas la communication des livres. »

M. TOURON. — « J'ai dit que vous n'aviez pas la prétention d'exiger. »

M. LE MINISTRE. — « Non, nous n'avons pas cette prétention. »

M. TOURON. — « Ce « non » est d'énorme importance ; je le retiens (1). »

La Commission départementale ne dispose donc pas de pouvoirs judiciaires. Elle ne peut pas contraindre les assujettis à produire leurs livres ; elle n'a le droit de procéder à des vérifications sur place qu'en leur présence et de leur consentement. Elle ne peut être assimilée à un juge d'instruction, qui a le droit de faire des perquisitions, de saisir des documents, etc. La Commission départementale n'est, à proprement parler, ni un organe d'instruction ni un organe de jugement. Son rôle se borne au droit de ne pas accepter les déclarations qu'elle estime inexactes.

La faculté reconnue à la Commission par le vote de l'amendement Debuire n'est garantie par aucune sanction pénale ; la seule sanction du refus de communiquer les livres consiste dans la taxation d'office, sans que même la Commission puisse fixer à forfait le bénéfice à cinquante fois le principal de la patente, la Commission du Sénat a abandonné cette mesure de pression sur les contribuables.

Tout en prétendant attribuer à la Commission départementale des pouvoirs plus étendus, le texte adopté par le Sénat sur la proposition de M. Debuire le sanctionne donc moins énergiquement que la Commission des finances du Sénat ne l'avait proposé. Ce texte n'a qu'une portée morale, comme l'a reconnu le Ministre au cours de la discussion : s'il mentionne le pouvoir de communication des livres, c'est seulement pour éviter que le silence de la loi ne soit interprété dans le sens qu'on le refuse à la Commission.

Si la procédure amiable ne donne pas de résultats et laisse

(1) Sénat, séance du 2 Juin 1916, *Journal officiel*, déb. parlém., Sénat, p. 414 Col. 2.

subsister un désaccord entre la Commission et le contribuable, la Commission recourt à la procédure obligatoire, décrite dans les chapitres 3 4 et 5 de l'article 8.

Le contribuable est invité, par lettre recommandée, indiquant les points contestés et les bénéfices supplémentaires attribués par la Commission à l'intéressé, à se faire entendre sur ces points devant la Commission, dans le délai d'un mois à partir de la réception de la lettre recommandée.

L'intéressé peut adresser, dans le délai, son acceptation ou ses observations à la Commission, par lettre recommandée.

Il peut venir lui-même se faire entendre et présenter des observations verbales et des mémoires.

L'administration admet qu'il peut se faire assister par un conseil (1).

Après l'accomplissement de ces formalités, la Commission fixe les bases de la contribution. L'intéressé peut dans le délai d'un mois à partir du jour où il a reçu notification de la décision motivée de la Commission, avertir l'administration qu'il maintient sa déclaration. Le litige est alors porté devant la Commission supérieure.

A défaut de déclaration souscrite dans le délai légal, le contribuable est taxé d'office. Mais la taxation d'office n'est pas opérée de plein droit à l'expiration du délai. Le contribuable est mis en demeure de faire une déclaration. Si, à l'expiration d'un nouveau délai d'un mois après la réception de cet avis, il n'a pas effectué de déclaration, il est taxé d'office (art. 9, chapitre 1^{er}).

S'il ne se considère pas comme imposable, il peut répondre à la mise en demeure de l'administration par une déclaration négative (art. 9, Chapitre 2). Cette déclaration est d'ailleurs purement facultative et il peut aussi bien garder le silence.

L'article 9 détermine les éléments dont la Commission devra tenir compte pour établir l'imposition d'office :

« La taxation sera établi par la Commission.

Pour les contribuables non patentés, à l'aide des éléments recueillis par les services publics, et notamment par l'examen des marchés.

Pour les assujettis à la redevance des mines, par la comparaison du produit net servant de base à la redevance proportionnelle et correspondant à chacune des périodes d'imposition à

(1) Circulaire du 8 décembre 1916, chapitre 24.

laquelle s'applique la contribution, avec la moyenne du produit net correspondant aux trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

Pour les sociétés soumises à la publication de leurs bilans, par la comparaison des bilans des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 avec celui de l'exercice imposable.

Pour les patentés et les sociétés non soumises à la publication de leurs bilans, d'après les éléments dont dispose la Commission.

Elle peut faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers à des vérifications sur place en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

En aucun cas le bénéfice normal ne peut être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs, ni à 30 fois le principal de la patente, ni à 8 % du capital engagé. »

Ce texte ne soulève pas de grosses difficultés. Pour les fournisseurs et intermédiaires, la Commission connaîtra leur existence, l'importance de leurs marchés ou de leurs rémunérations, par les renseignements qu'elle demandera au Ministère de la guerre ou à la direction de l'Enregistrement.

Pour les exploitants de mines, il lui suffira de comparer les produits nets, servant de base à la redevance proportionnelle, réalisés avant la guerre et pendant la période d'imposition.

Pour les sociétés, la comparaison des bilans lui fournira de même les éléments d'appréciation nécessaires.

La loi distingue les sociétés qui n'y sont pas assujetties, les premières sont assez peu nombreuses ; on ne peut guère citer que les sociétés de capitalisation, d'assurances sur la vie et les entreprises analogues (lois du 17 mars 1903, art. 11 et du 19 décembre 1907, art. 11). Dans les sociétés de beaucoup plus nombreuses, par actions, c'est seulement aux actionnaires que les bilans doivent être communiqués (loi du 24 juillet 1867, art. 12 et 35). Il est probable que, dans l'art. 9 de la loi du 1^{er} juillet 1916, le législateur, en parlant de publication, a voulu faire allusion non pas à un groupe restreint de sociétés, mais aux innombrables sociétés par action, tenues de communiquer leurs bilans à leurs actionnaires.

Pour les simples patentés, la Commission procédera d'après les éléments dont elle dispose : renseignements obtenus auprès des administrations, comparaison avec des sociétés de même nature dont le bilan aura été communiqué, etc.

La Commission, pour établir la taxation d'office, a le droit de demander communication des livres et de procéder à des vérifications sur place. Mais ici, comme lorsqu'elle contrôle les décla-

rations elle ne peut agir que du consentement du contribuable et elle n'a pas le pouvoir judiciaire d'exiger les livres ou l'enquête sur place.

Pour le calcul du bénéfice normal, l'article 9 impose à la Commission, à titre de minimum, les mêmes bases forfaitaires que les contribuables peuvent adopter dans leur déclaration.

Parmi les éléments qui peuvent figurer dans les déclarations, le contribuable, décide l'art. 5, § 3 indiquera en outre, s'il y a lieu..., les sommes à déduire du bénéfice supplémentaire :

1° Pour les pertes d'exploitation visées au quatrième paragraphe de l'article 2.

2° Pour les déductions autorisées par les paragraphes 2 et suivants de l'art. 3 ».

Les articles 9 et 10 ne font pas allusion à ces déductions, dans l'hypothèse de la taxation d'office. Il n'est pas douteux cependant que, malgré le silence de la loi, la Commission devra tenir compte de ces éléments, dans la mesure où elle en aura connaissance. Les bilans feront notamment ressortir les déductions à opérer pour réserve légale et amortissements. La taxation d'office a pour but de suppléer au défaut de déclaration spontanée ; elle doit calculer l'imposition d'après les mêmes bases. Ne pas tenir compte de ces déductions serait appliquer aux non-déclarants une pénalité supplémentaire, qui n'est pas édictée par la loi du 1^{er} juillet 1916.

La taxation une fois établie, la décision de la Commission est notifiée à l'intéressé, par les soins de l'administration des contributions directes, par lettre recommandée ». La notification, dit l'article 10, devra faire connaître à l'intéressé pour chacune de ses exploitations, les chiffres arrêtés en ce qui concerne :

1° Le bénéfice fixé pour la période à laquelle se rapporte l'imposition.

2° La déduction opérée à titre de bénéfice normal.

3° L'excédent constituant la base de la taxation ».

La notification doit être faite au domicile réel du contribuable ou à un domicile d'élection. Pour les sociétés, elle a lieu au siège social.

L'assujetti taxé d'office peut former un recours devant la Commission supérieure, dans le mois qui suit la réception de la notification de la décision de la Commission départementale. A défaut d'appel dans ce délai, la décision de la Commission devient définitive.

CHAPITRE VII

DE LA COMMISSION SUPERIEURE

Les décisions rendues par la Commission départementale sont toujours susceptibles d'appel, soit qu'elles rectifient les déclarations des contribuables, soit qu'elles taxent d'office ceux qui n'ont pas fait de déclaration.

Le droit d'appel appartient aux assujettis, et au directeur des Contributions directes s'il juge la décision de la Commission contraire aux droits du Trésor.

A la différence de la Commission départementale la Commission supérieure est une Commission mixte comprenant des fonctionnaires et des négociants.

L'article 11 de la loi en détermine la composition et le fonctionnement.

« § 3. Ces appels sont portés devant une Commission siégeant au Ministère des Finances et comprenant :

Un président de section du Conseil d'Etat, désigné par le Ministre de la Justice et remplissant les fonctions de président de la Commission.

Deux conseillers maîtres à la Cour des comptes, désignés par le Ministre des Finances ;

Le directeur général des Contributions directes et un administrateur des Contributions désignés par le Ministre des Finances.

Six membres désignés par la réunion des présidents des chambres de commerce, à défaut par le Ministre du Commerce et de l'Industrie.

§ 4. Les auditeurs du conseil d'Etat désignés par le Ministre de la Justice et des auditeurs à la Cour des comptes désignés par le Ministre des Finances peuvent être adjoints à la Commission en qualité de rapporteurs.

§ 5. Les fonctions de secrétaire seront remplies par un ou plusieurs employés supérieurs de la direction générale des contributions directes désignés par le Ministre des Finances.

§ 6. La Commission supérieure peut se diviser en deux sections, dont chacune comprendra, en outre du président de section du Conseil d'Etat, un conseiller d'Etat, un conseiller maître à la cour des comptes, un inspecteur des finances, l'un des deux fonctionnaires des contributions directes désignés par le Ministres des Finances, trois des membres désignés par la réunion des présidents des chambres de commerce ou, à défaut, par le Ministre du Commerce et de l'Industrie. »

Le Parlement a choisi pour composer la Commission supérieure des fonctionnaires d'une haute autorité et dont la compétence et l'impartialité sont incontestées. On regrette l'absence dans son sein du directeur général de l'enregistrement chef d'une administration rompue dans l'appréciation des bilans. Cette lacune est fort atténuée par la composition mixte de la Commission, qui comprend à côté de fonctionnaires, six membres désignés parmi les éléments commerciaux et industriels et qui apportent à la Commission le concours de leur compétence professionnelle.

A la différence de la Commission départementale, la Commission supérieure constitue un véritable tribunal. Sa composition soulève à ce point de vue une critique, le directeur général et un administrateur y représentent l'administration des contributions directes, qui avait déjà été appelée à participer à la décision de la Commission départementale que la Commission supérieure est chargée d'examiner. Cette administration se trouve être ainsi juge et partie, ce qui est contraire à l'exercice d'une bonne justice.

En cas d'empêchement, le président de la Commission peut, d'après l'article 14 du décret du 12 juillet 1916, se faire suppléer temporairement par un membre de la Commission, qui sera désigné par un arrêté du Ministre des finances.

Cette disposition paraît bien illégale. L'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1916 dit, en effet, que le président de la Commission supérieure est un président de section au conseil d'Etat, désigné par le Ministre de la Justice. Un décret ne peut autoriser le président fixé par la loi à se faire remplacer par un membre quelconque de la Commission. Tout au plus aurait-il pu décider qu'en cas d'empêchement du président, celui-ci serait remplacé par un autre président de section du Conseil d'Etat désigné par le Ministre de la Justice.

L'article 11 de la loi et le décret du 12 juillet 1916 règlent la procédure de l'appel devant la Commission supérieure et le fonctionnement de cette Commission.

L'intéressé peut former son appel dans le délai d'un mois à

partir du jour où il a reçu notification des chiffres arrêtés par la Commission départementale. L'appel exercé par le directeur des Contributions directes est assujéti aux mêmes formes que le recours exercé par le contribuable ; le délai d'un mois doit donc courir, pour lui aussi, du jour où lui a été notifiée la décision de la Commission départementale.

D'après l'article 4 du décret du 12 juillet 1916, l'appel émanant du directeur des Contributions directes doit être porté à la connaissance du contribuable, celui-ci peut dans les dix jours, prendre connaissance du dossier de l'affaire au secrétariat de la Commission supérieure. Un second délai de quinze jours lui est accordé pour produire des observations. A l'expiration des vingt-cinq jours, la Commission peut passer outre et examiner l'affaire.

Ces délais sont beaucoup trop courts. Le contribuable est obligé pour connaître les arguments de l'administration qui interjette, de se transporter au secrétariat de la Commission supérieure. En outre le désaccord peut porter sur des bilans dont l'appréciation est souvent délicate.

L'appel interjeté par le contribuable est présenté sous la forme d'une requête sur timbre, adressée au secrétaire de la Commission supérieure au Ministère des finances, Direction générale des contributions directes, ou un secrétaire de la Commission départementale qui a rendu la décision attaquée.

La requête doit être accompagnée de la lettre de l'administration contenant notification de la décision de la Commission départementale ; elle doit indiquer les noms et domicile du réclamant, préciser les éléments de la contestation, les motifs et les justifications du recours. Les requêtes adressées au secrétariat de la Commission départementale sont transmises au secrétariat de la Commission supérieure, qui tient un registre de toutes les requêtes par ordre d'arrivée et en délivre récépissé.

Si, en réponse à la notification de la décision de la Commission départementale, le contribuable fait connaître qu'il maintient les termes de sa déclaration cet avis doit être considéré comme constituant un recours devant la Commission supérieure.

Saisi d'une affaire, le président de la Commission supérieure désigne un rapporteur, chargé de l'instruire et de la rapporter devant elle, le rapporteur complète son dossier en demandant au Ministre des finances, auquel il transmet la requête, communication de tous documents utiles et notamment l'avis de la Commission départementale.

Le rapporteur peut demander à la Commission supérieure d'ordonner un supplément d'instruction. D'après l'article 5 du décret du 12 juillet 1916, il y est procédé par soins de la Commission départementale. Cette disposition est critiquable, car elle charge d'examiner une décision l'autorité même qui l'a rendue ; elle reviendra difficilement sur l'opinion qu'elle a précédemment émise. La Commission supérieure est d'ailleurs libre de confier le supplément d'instruction à un autre service administratif ou à un fonctionnaire de son choix.

L'instruction de l'affaire une fois terminée, le rapporteur donne lecture de son rapport à la Commission supérieure ; celle-ci statue sur mémoires. La requête détaillée de l'appelant sert de base à la discussion. La procédure devant la Commission supérieure est exclusivement écrite sans plaidoiries ni explications verbales.

La présence de huit membres au moins est nécessaire pour la validité des décisions prises par la Commission supérieure. Les rapporteurs ont voix délibérative dans les affaires qu'ils ont instruites. Mention doit être faite, sur toutes les décisions des noms des commissaires qui ont pris part aux délibérations.

Les décisions sont prises à la majorité des voix en cas de partage, la voix du président est prépondérante.

Ces décisions doivent être motivées et mentionner le nom des membres qui ont pris part à la délibération, les noms et qualités des parties, leurs conclusions et le visa des pièces principales. Elles sont signées par le président, le rapporteur et le secrétaire.

A la différence de la Commission départementale qui n'a que le caractère administratif de contrôle, la Commission supérieure est un véritable tribunal qui rend des décisions définitives et pourvues de la force exécutoire. Il faut donc, semble-t-il, lui attribuer les pouvoirs judiciaires qui sont refusés à la Commission du premier degré. Elle peut ordonner la communication des livres et des vérifications sur place, même contre le gré des contribuables. Le rapport présenté au Sénat par M. Aimond paraît confirmer cette opinion (1).

Les décisions rendues par la Commission supérieure sont notifiées aux intéressés par lettre recommandée et transmises au secrétariat de la Commission départementale ; celle-ci délivre au directeur des contributions directes les extraits nécessaires à l'établissement du rôle.

(1) Rapport AIMOND au Sénat, p. 271.

Les décisions de la Commission supérieure sont rendues définitives et en dernier ressort ; elles ne sont susceptibles que d'un recours pour excès de pouvoir ou violation de la loi, devant le conseil d'Etat (art. 11 et 7 de la loi du 1^{er} juillet 1916). Elle pourrait être attaquée, notamment pour irrégularité dans la composition de la Commission ou de la section, pour omission de l'une des formalités substantielles de la décision, mention du nom des membres qui ont délibéré des noms et qualités des parties, visa des pièces, signatures du président, du rapporteur ou du secrétaire ; absence ou insuffisance de motifs... L'omission d'une formalité prescrite par une circulaire ministérielle, laquelle n'est pas substantielle, ne constituerait pas une violation de la loi ouvrant le recours devant le conseil d'Etat.

CHAPITRE VIII

SANCTIONS DE LA LOI

L'application de la loi du 1^{er} juillet 1916 repose, nous l'avons vu, sur une collaboration des contribuables et de l'administration. Le concours loyal des assujettis permettra aux agents d'exécution d'établir l'imposition avec toute l'exactitude et la précision désirables. Craignant que ce concours ne fût pas toujours spontané, le Parlement a renoncé à accorder aux déclarants volontaires des primes d'encouragement et il a adopté, pour toutes les catégories d'imposables, le principe de la déclaration obligatoire. Après avoir posé cette règle, le législateur devait établir des sanctions de nature à en garantir l'exécution.

Or, en raison de la complexité de l'assiette de la contribution des bénéfices de guerre, en raison aussi de son taux extrêmement lourd, le législateur avait à redouter que des contribuables ne fussent tentés d'échapper à l'impôt non seulement en ne souscrivant pas de déclaration, mais aussi en dissimulant une partie de leur bénéfice net par des déclarations inexactes ou frauduleuses.

La loi du 1^{er} juillet 1916 édicte, en conséquence des pénalités pour trois hypothèses différentes :

- 1^o Absence de déclaration ou retard dans la déclaration.
- 2^o Déclaration insuffisante.
- 3 Déclaration frauduleuse.

A). — Défaut de déclaration ou déclaration tardive.

Si le contribuable n'a pas souscrit de déclaration dans le délai qui lui est imposé par les articles 4 et 5 de la loi, il encourt une double sanction : la taxation d'office et la majoration des droits.

La taxation d'office, déjà étudiée n'est pas, nous l'avons vu, encourue de plein droit par l'expiration du délai sans déclaration. D'après l'art. 9, le contribuable négligent est mis en demeure de

produire une déclaration dans le délai d'un mois à partir de la réception de cet avis. C'est seulement à défaut de déclaration dans ce second délai que la commission départementale le taxera d'office.

L'expiration du délai légal de l'art. 4 et 5 rend, au contraire, à elle seule, le contribuable négligent passible d'une majoration de droit de 10 %. Peu importe qu'il souscrive ensuite une déclaration dans le mois de la réception de la mise en demeure.

S'il évite la taxation d'office encourue par le contribuable qui n'a pas produit de déclaration, dans ce nouveau délai ; il est soumis, comme lui, à la pénalité de 10 %. L'article 14 ne contient, en effet aucune distinction : « Les droits afférents au bénéfice imposable seront, dit-il majorés de 10 % à l'égard de tout contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration dans les délais prévus à l'article 4 ».

La pénalité de l'article 14 n'est d'ailleurs évidemment encourue que si le contribuable était obligé de souscrire une déclaration dans les délais légaux.

Par exemple, sont dispensés de déclaration les patentés, exploitants de mines et sociétés dont les bénéfices réalisés pendant la guerre n'ont pas atteint le bénéfice normal ou ne l'ont pas dépassé de plus de 5.000 fr. Ils ont la faculté de souscrire une déclaration négative, et sont libres de n'en souscrire aucune. Même si l'administration estimait : que par un calcul différent de leurs bénéfices, qu'ils sont imposables, ils n'encourraient évidemment pas la pénalité de 10 % pour défaut d'une déclaration à laquelle ils ne se croyaient de bonne foi pas tenus.

La loi réserve de même à certains contribuables la faculté de demander une prorogation de délai. Si leur demande a été présentée dans les délais importés par l'article 6 de la loi du 1^{er} juillet 1916 et par le décret du 3 avril 1916, ils jouissent des délais supplémentaires accordés par le directeur général des contributions directes et c'est seulement s'ils les laissent passer qu'ils sont passibles de la pénalité de l'article 14 de la loi.

D'autre part, d'après les déclarations faites par le Ministre des Finances à la séance du Sénat du 26 mai 1916, les dispositions du décret du 15 février 1916, concernant l'impôt sur le revenu doivent être étendues à la contribution sur les bénéfices de guerre : seront présumés avoir été empêchés de souscrire une déclaration dans le délai légal, et par suite n'encourront pas la majoration de 10 %, les mobilisés, pendant le temps de leur présence aux ar-

mées, les contribuables résidant dans les régions envahies ou comprises dans la zone des opérations militaires (1).

Le décret du 15 février 1916 ne crée d'ailleurs qu'une présomption de force majeure. La dispense qu'il accorde cesse d'exister quand le cas de force majeure disparaît.

Enfin, les héritiers de l'assujetti, qui ont besoin d'un délai pour connaître exactement la situation et calculer le montant des bénéfices de guerre réalisés par leur auteur, pourraient obtenir des délais supplémentaires pour produire la déclaration, et invoquer leur bonne foi pour éviter la pénalité en cas de déclaration tardive. M. Bonnevey, rapporteur du projet de loi devant la Chambre des députés, déclarait à cet égard, à la séance du 29 juin 1916 « que la Commission départementale et la Commission supérieure, qui sont surtout des Commissions d'équité, jugeront certainement que, toutes les fois qu'il sera nettement établi que les héritiers n'ont pas eu connaissance des bénéfices réalisés par le défunt, il n'y aura pas lieu de les soumettre à la pénalité. »

B). — Omissions et insuffisances dans les déclarations.

Dans le cas de déclaration reconnue insuffisante, le texte adopté par la Chambre des députés appliquait comme pénalité une majoration de taxe graduée d'après l'importance de l'insuffisance, le double des droits correspondant à l'insuffisance, si celle-ci était supérieure au dixième du bénéfice imposable ; le triple, si l'insuffisance était supérieure au cinquième ; le quadruple, si elle était supérieure à la moitié.

Le Sénat a ramené la majoration au chiffre uniforme de 50 %. Il n'est tenu compte que des insuffisances dépassant 10 % du bénéfice total (art. 13).

Que faut-il entendre ici par bénéfice total ?

Certains auteurs prétendent qu'il ne comprend pas seulement le bénéfice supplémentaire imposable, mais le bénéfice total effectivement réalisé, y compris le bénéfice normal.

Cette opinion repose sur une distinction littérale entre les expressions bénéfice supplémentaire et bénéfice total employées par l'art. 13 « lorsque la déclaration du contribuable sera reconnue insuffisante, la contribution correspondant à la portion du bénéfice supplémentaire non déclarée sera majorée de moitié, si toutefois cette fraction est supérieure à 10 % du bénéfice total. »

(1) *Journal officiel*, déb. parlem., Sénat, séance du 26 mai 1916 p. 463.

Cette interprétation favorable aux contribuables, puisqu'elle augmente le chiffre au-dessous duquel ils n'encourent pas la pénalité pour insuffisance, nous paraît devoir être rejetée. L'opposition faite entre les deux expressions de l'art. 13 n'est pas fondée. Le législateur a simplement voulu éviter la répétition des mots bénéfice supplémentaire, et les mots bénéfice total ont dans ce texte le même sens. Cette interprétation est seule logique. Du moment qu'on parle d'une portion du bénéfice supplémentaire, le taux de 10 % se rapporte nécessairement au même bénéfice. Il est d'ailleurs naturel de calculer la tolérance pour insuffisance sur le bénéfice supplémentaire, c'est-à-dire sur le bénéfice supposable. La calculer sur le bénéfice total y compris le bénéfice normal serait la faire dépendre du chiffre de celui-ci qui n'est pas dans un rapport constant avec le bénéfice supplémentaire. Un exemple suffira à montrer le résultat injuste auquel conduit l'interprétation que nous combattons.

Supposons deux industriels qui ont réalisé pendant une période un bénéfice identique de 100.000 fr. Le bénéfice normal de l'un d'eux est de 50.000 fr. et celui de l'autre de 25.000 fr. Le bénéfice imposable s'élève donc, pour le premier à 50.000 fr., pour second à 75.000 fr. La théorie de M. Maguéro aboutit à accorder à tous les deux pour insuffisance, une tolérance identique de 10.000 fr. Cependant si la tolérance a pour raison d'être la complexité de l'assiette de l'impôt et réserve la possibilité d'appréciations différentes des éléments de la comptabilité, il est équitable d'accorder à celui dont le bénéfice imposable est le plus élevé une tolérance plus grande.

Dans les principes généraux du droit fiscal, les majorations de droits sont dues dès l'instant qu'il y a contravention à une règle fiscale, que le contribuable ait été de bonne ou de mauvaise foi : il en est ainsi des amendes en matière d'enregistrement et de droits de mutation, des triples taxes pour défaut de déclaration d'automobiles ou de chiens, etc...

La loi du 1^{er} juillet 1916 a dérogé à ce principe. « La pénalité prévue au paragraphe précédent ne sera pas applicable lorsque l'erreur aura été commise de bonne foi ». Cette disposition est le résultat du vote d'un amendement dû à l'initiative de M. le sénateur Tournon. D'après le paragraphe 1^{er} de l'art. 13, la charge de la preuve de l'insuffisance incombe à l'Administration. Il lui appartient également de prouver, devant la Commission départementale et devant la Commission supérieure, la mauvaise foi du contri-

buable, la bonne foi de celui-ci étant présumée. La mauvaise foi résultera, par exemple du refus de l'assujetti de se prêter à une communication de ses livres ou à une vérification sur place.

Un auteur a établi une distinction entre les insuffisances et les omissions. Il les définit de la manière suivante :

« L'insuffisance consiste dans une déclaration inexacte. Le contribuable agissant par mauvaise foi a donné une estimation de son bénéfice de guerre bien inférieure à la réalité. Par exemple, un contribuable déclare, pour un marché au sujet duquel il a touché une commission : que celle-ci est de 10.000 fr. alors qu'il a touché 20.000 fr. Il y a insuffisance de 10.000 fr. »

« L'omission consiste en ce que l'assujetti n'a déclaré à l'Administration que l'une des opérations qui lui ont permis de réaliser des bénéfices de guerre, alors qu'il avait conclu avec l'Etat un autre ou plusieurs autres marchés générateurs également de bénéfices imposables (1). »

Dans l'opinion de cet auteur, la distinction présente un grand intérêt pratique, tandis que l'insuffisance commise de mauvaise foi et dépassant 10 % entraîne une majoration de droits de 50 %, l'omission n'encourt pas de pénalité, mais seulement l'application de la contribution au taux normal sur le bénéfice supplémentaire omis.

On explique cette prétendue différence de traitement par la différence de nature et de gravité de l'insuffisance et de l'omission.

« Tandis que l'insuffisance implique nécessairement la mauvaise foi, l'omission n'éveille pas forcément une idée de fraude, par exemple lorsqu'elle a été commise par un contribuable qui n'a pas cru devoir déclarer les bénéfices réalisés sur l'un des marchés parce qu'il les a employés à des amortissements ou à des installations de guerre : seulement ces amortissements ont été exagérés, ou bien il se trouve qu'après-coup, les dépenses exigées par ces installations n'atteignent pas la totalité de la somme prélevée sur les bénéfices de guerre qu'il avait jugé opportun de leur consacrer (2). »

Cette opinion est tout à fait erronée. Elle voit dans la loi une différence de traitement entre l'insuffisance et l'omission qui ne s'y trouve pas et la justification qu'elle en donne pêche par la base.

Elle prétend, en effet, voir dans l'insuffisance une faute plus

(1) *Stématin, thèse*, p. 173-174.

(2) *Id. loc. cit.* p. 174.

grave parce qu'elle suppose la mauvaise foi. Mais précisément l'art. 13, paragraphe 2 écarte la pénalité lorsque l'insuffisance aura été commise de bonne foi. Le texte même de la loi suppose donc que des insuffisances peuvent être commises de bonne foi et celle-ci est même présumée. On ne doit donc pas avouer que « l'insuffisance implique nécessairement la mauvaise foi. »

Par contre, si une omission peut être involontaire et résulter d'une appréciation personnelle erronée, elle peut aussi être parfaitement voulue : le contribuable a, par exemple, sciemment laissé de côté une catégorie de recettes. Est-elle logique, est-elle équitable l'opinion que nous combattons qui affirme cette règle « En tout cas, qu'elle soit occasionnée par la mauvaise foi ou par des erreurs de comptabilité, l'omission est moins sévèrement punie que l'insuffisance, elle ne donne lieu qu'à la perception d'un droit simple. » (Ce qui n'est pas une pénalité du tout).

La distinction de l'insuffisance et de l'omission n'a donc aucune raison d'être. D'ailleurs elle serait souvent bien délicate à faire. Dans l'exemple que nous avons choisi le contribuable a omis une catégorie de recettes ; dans le premier exemple donné par M. Stematin il a donné un chiffre de recettes insuffisant. Les deux cas ne sont-ils pas cependant identiques. En réalité, les erreurs dans le calcul du bénéfice imposable ne peuvent résulter que de l'une des trois opérations suivantes ou de leur combinaison :

1° Enfler le chiffre du bénéfice normal.

2° Diminuer le chiffre des bénéfices bruts de la période imposable ou (ce qui est la même chose) omettre certains de leurs éléments.

3° Grossir le chiffre des frais d'exploitation ou ce qui est la même chose, comprendre dans les frais des éléments qui ne doivent pas y figurer (les dépenses personnelles par exemple).

Dans tous ces cas, le bénéfice supplémentaire déclaré est insuffisant. Peu importe que cette insuffisance provienne de l'omission ou de la réduction de certains éléments actifs ou de l'addition ou de l'accroissement de certains éléments passifs. Pour qu'il y ait insuffisance, il faut et il suffit que le chiffre du bénéfice supplémentaire déclaré soit inférieur à la réalité, par quelque opération que le contribuable soit arrivé à le réduire. Et dès que cette insuffisance dépasse 10 % et est commise de mauvaise foi, la majoration de droit de 50 % doit être appliquée.

L'opinion que nous combattons repose sur une opposition faite entre l'art. 13 et l'art. 15 de la loi. L'art. 13 dit que « lorsque

la déclaration du contribuable sera reconnue insuffisante, la contribution correspondante à la fraction du bénéfice supplémentaire non déclarée sera majorée de moitié etc... »

L'art. 15 à propos des omissions décide « la commission fixera les bases de l'imposition supplémentaire, suivant la procédure indiquée à l'art. 8... »

Il ajoute : « Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, seront reconnues exagérées par la Commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire... »

Dans la thèse de M. Stématin, l'art. 13 se réfère à l'insuffisance et établit une pénalité, l'art. 15 se réfère aux omissions et n'applique que le droit simple.

Mais ce n'est pas ainsi que ces textes doivent être interprétés. La loi du 1^{er} juillet 1916 ne consacre aucune opposition entre l'insuffisance et l'omission, opposition illogique et injuste contraire à l'esprit même de la loi qui suppose que l'insuffisance peut être comise de bonne foi ; Voici dans quel esprit il faut lire ces articles :

L'art. 13 établit une pénalité en cas d'insuffisance dans la déclaration du bénéfice supplémentaire, de quelque opération que résulte cette insuffisance, entendue dans le sens large que nous avons précisé.

L'art. 15 ne concerne plus les sanctions de la loi, les pénalités sur lesquelles les articles 13 et 14 se sont suffisamment expliqués, il indique seulement dans quel délai les omissions, entendues dans un sens large, et comprenant aussi bien les insuffisances et les erreurs d'amortissements en plus ou en moins, pourront être rectifiées par l'Administration ou par les intéressés.

L'art. 15, paragraphe 1^{er} s'exprime ainsi : « Toute omission relevée par l'administration des contributions directes pourra être réparée jusqu'à expiration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités. »

Cette disposition réserve à l'Administration, comme au contribuable, la faculté de rectifier les erreurs contenues dans les déclarations dans le délai qu'elle détermine.

Si une insuffisance ou omission est relevée, la Commission départementale fixera les bases de l'imposition supplémentaire suivant les règles et la procédure de droit commun, avec faculté d'appel à la Commission supérieure.

L'imposition sera établie par voie de rôle supplémentaire

comme en matière d'impôt général sur le revenu, par analogie avec l'art. 17 de la loi du 15 juillet 1914.

Une fois expiré le délai fixé par l'art. 15, l'Administration ne pourra plus opérer aucune rectification.

Les déductions autorisées par la loi à titre d'amortissements donnent lieu à des appréciations parfois délicates. L'Administration peut estimer que le déclarant a appliqué des taux d'amortissements exagérés. D'autre part, en calculant les amortissements, les déclarants n'ont pu déterminer à l'avance la période pendant laquelle il devra s'effectuer et ils ont pu, par exemple, pour l'amortissements de l'outillage destiné à la fabrication du matériel de guerre tabler sur une durée probable des hostilités, supérieure à la durée effective.

Les paragraphes 3 et 4 de l'art. 15 réservent à l'Administration et aux déclarants le droit de rectifier, en plus ou en moins, les chiffres qui figurent aux déclarations :

« *Paragraphe 3.* — Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables seront reconnues exagérées par la Commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition. »

Paragraphe 4. — Par contre, lorsque sur réclamation du contribuable jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition, les dites sommes seront reconnues insuffisantes par la Commission, la différence sera imputable au dernier exercice imposable. »

Ainsi, comme c'est seulement à l'expiration des hostilités que la période effective sur laquelle l'amortissement doit se calculer pourra être connue, c'est sur la dernière année d'imposition que les rectifications demandées à cet égard, par l'Administration ou par les contribuables, seront opérées.

Mais si, par suite d'un amortissement trop réduit, un assujetti a payé sur un exercice une somme d'impôt trop élevée, il ne pourra obtenir la restitution du trop perçu que sous forme d'imputation sur le montant de la contribution due pour le dernier exercice imposable. Les droits versés ne lui sont pas restitués (Art. 16, paragraphe 4).

Les majorations de droits édictées en cas de déclaration tardive ou d'insuffisance présentent le caractère de pénalités, et non de réparations pécuniaires. A ce titre, elles sont personnelles au contribuable et s'il décède, elles ne peuvent être prononcées contre ses héritiers.

Mais si la condamnation a été prononcée contre l'assujetti, la dette qui en résulte fait partie de la succession et ses héritiers sont responsables de son paiement, comme de toute amende prononcée par un jugement de son vivant.

C). — *Dissimulations Frauduleuses.*

Le projet de la Commission de la Chambre avait institué dans le cas d'une insuffisance supérieure à la moitié du bénéfice imposable, une pénalité spéciale. La décision de la Commission était affichée pendant une année à la porte de la mairie du domicile du contribuable ou du siège social de la société imposable. A la demande de la Commission du commerce, la Chambre des députés a supprimé cette peine efficace mais quelque peu archaïque, qui aurait risqué de frapper d'une suspicion souvent injustifiée des contribuables qui ont pu commettre de bonne foi des erreurs involontaires dans une déclaration parfois très compliquée.

Le Parlement a renoncé également aux majorations de droits du triple et du quadruple proposées pour le cas d'insuffisance dépassant le cinquième ou la moitié du bénéfice total.

Il a préféré faire une distinction entre la mauvaise foi et la fraude. La loi du 1^{er} juillet 1916 frappe celle-ci de peines correctionnelles.

« Tout contribuable, décide l'art. 20, qui en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire, en totalité ou en partie, à l'établissement de la taxe, aura, par l'emploi de l'une de ces manœuvres, dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices, sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de cinq-cents francs à dix-mille francs (500 à 10.000) ou de l'une de ces deux peines seulement. »

Les manœuvres frauduleuses sont plus graves que la mauvaise foi qui entraîne seulement une majoration de droits. Elles doivent être entendues dans le sens que donne la jurisprudence aux manœuvres frauduleuses, à propos du délit d'escroquerie prévu et puni par l'art. 405 du Code pénal. Ce sont, d'une manière générale, les déclarations mensongères appuyées de faits extérieurs destinés à les faire accepter comme exactes. Elles peuvent porter, soit sur le chiffre du bénéfice normal, soit sur les recettes brutes de la période d'imposition, soit sur les frais d'exploitation pendant la même période. L'art. 20, créant un délit de droit pénal, doit être interprété strictement, et l'existence de manœuvres frauduleuses est nécessaire pour constituer le délit. De simples déclarations mensongères ne suffiraient pas.

Les règles du droit pénal commun s'appliquent au délit créé par l'art. 20 de la loi du 1^{er} juillet 1916. L'action publique sera intentée par le Ministère public, sur la dénonciation de l'Administration des contributions directes. C'est au juge d'instruction à instruire l'affaire qui sera jugée par le tribunal correctionnel. Les Commissions départementale et supérieure, organes administratifs, ne sont pas compétentes pour juger ces faits délictueux, en l'absence d'un texte spécial qui leur en attribue la connaissance.

L'art. 20 autorise le tribunal correctionnel à admettre les circonstances atténuantes.

L'action publique née de ce délit s'éteint par les modes du droit commun : prescriptions de trois ans, à partir du dernier acte constituant une manœuvre frauduleuse, mort du délinquant.

A côté de cette sanction pénale, l'art. 21 de la loi du 1^{er} juillet 1916 fait bénéficier le Trésor du droit, accordé par l'art. 1167 du Code civil aux créanciers, de faire annuler les actes passés par le débiteur en fraude de leurs droits. L'art. 21 applique ces dispositions aux actes faits par le débiteur en fraude des droits de l'Etat depuis le 13 janvier 1916. Cette disposition ne figurait pas dans le projet primitif. Elle a été insérée par la Chambre dans la séance du 22 février 1916. (1)

La date du 13 janvier 1916 est celle du dépôt par le Gouvernement de loi sur le bureau de la Chambre. Elle a eu pour but d'éviter que des contribuables, en prévision du vote par le Parlement d'une contribution qui devait grever lourdement leurs bénéfices de guerre, ne fussent tentés de consacrer la période qui leur restait jusqu'à la promulgation de la loi à maquiller leurs livres, à les rédiger sans sincérité, à effectuer des opérations simulées pour cacher leur bénéfice de guerre effectif. L'art. 21 permet en outre au Trésor de faire annuler les actes par lesquels un assujetti aurait tenté de se rendre insolvable à l'égard du fisc : cession d'actif à un tiers, distributions fictives de dividendes, conversion d'immeubles ou de titres nominatifs en titres au porteur etc...

D). — *Cumul des Pénalités.*

Un contribuable commet dans sa déclaration plusieurs insuffisances ou omissions : il est passible d'une majoration de 50 % pour insuffisance. La pénalité doit se calculer bien évidemment

(1) *Journal officiel*, 23 février 1916, déb. parlem., Chambre, p. 350.

sur l'ensemble des insuffisances ou des omissions et atteindre 50 % de leur total.

Outre des insuffisances, un contribuable a produit une déclaration tardive : il est passible d'une majoration de 10 % ; il a commis des manœuvres frauduleuses : il est passible d'emprisonnement. Ces pénalités doivent-elles se cumuler ?

La question doit se résoudre d'après les principes généraux en matière de cumul. On sait que dans le cas de pluralité de crimes ou de délits, la peine la plus forte est seule applicable : les peines ne se cumulent pas. La jurisprudence admet, au contraire, le cumul des peines contraventionnelles.

Les majorations sanctionnant des dispositions fiscales ont un caractère mixte ; elles représentent à la fois des pénalités et des réparations judiciaires pour préjudice causé ; à ce titre, elles paraissent devoir se cumuler d'autant mieux que, pénalités prononcées administrativement, elles peuvent être considérées comme contraventionnelles.

Les majorations devraient également se cumuler avec les peines correctionnelles prévues en cas de fraude par l'art. 20 : une peine contraventionnelle se cumule avec une peine correctionnelle, et l'on ne concevrait pas que la fraude pût dispenser son auteur d'une majoration imposée à la simple mauvaise foi.

CHAPITRE IX

RECouvreMENT DE LA CONTRIBUTION

D'après l'art. 16 de la loi « les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes. »

Les listes des contribuables seront donc établies, d'après les déclarations des intéressés et les décisions des Commissions départementale et supérieure, par l'Administration des contributions directes et seront rendues exécutoires (rôles) par le préfet. Le rôle une fois publié par un arrêté préfectoral affiché, chaque contribuable recevra un avertissement individuel, transmis sous enveloppe fermée, comme en matière d'impôt sur le revenu global (Loi du 1^{er} juillet 1916 art. 18).

Les poursuites ont lieu conformément aux dispositions établies par la loi du 17 brumaire, an V, pour le recouvrement des contributions directes ; sommation, commandement de payer, saisie trois jours après ; les réclamations intentées contre les poursuites n'en suspendent pas l'exécution ; la prescription n'est acquise au contribuable qu'après un délai de trois ans écoulés sans poursuite à partir du jour de l'émission du rôle.

Le recouvrement de la contribution sur les bénéfices de guerre est garanti par le privilège qui appartient au Trésor sur la généralité des meubles du contribuable, en quelque lieu qu'ils se trouvent, pour l'année échue et l'année courante de toute contribution directe et personnelle (Loi du 12 novembre 1808, art. 1^{er} ; règlement du 21 décembre 1836, art. 11).

En matière de contributions directes, la règle est le paiement par douzième échus, avec faculté pour le contribuable de se libérer par fractions plus élevées ou en une seule fois. Si le rôle est publié après le 1^{er} janvier, le contribuable doit acquitter son imposition en autant de fractions égales qu'il reste de mois à courir dans l'année.

La loi du 1^{er} juillet 1916 a dérogé à ces règles de droit com-

mun en ce qui concerne le paiement de la contribution de guerre. Elle a divisé, à cet égard, les assujettis en deux groupes et accordé à ceux qui font partie de l'un de ces groupes des facilités exorbitantes du droit commun. Enfin elle a prévu des facilités plus grandes encore pour des contribuables qui se trouvent dans des conditions particulières.

D'après le paragraphe 2 de l'art. 16 « le paiement des cotisations est exigible par quarts, de deux mois en deux mois, à partir du premier jour qui suit la publication du rôle, pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, et de trois mois en trois mois pour les autres exercices. »

Cette disposition est applicable, pour l'intégralité de la contribution, aux contribuables du premier groupe : non patentés, intermédiaires, bénéficiaires de marchés qui les cèdent à un sous-traitant.

Quant aux contribuables du second groupe, cette disposition ne leur est applicable que pour la moitié de l'imposition. Le paragraphe 3 de l'art. 16 contient en effet en leur faveur une règle particulière.

Paragraphe 3. — « Toutefois, pour toutes les sociétés ou les personnes patentées ou passibles de la redevance des mêmes visées aux paragraphes 4 et 5 de l'article 1^{er}, les deux derniers quarts de la contribution afférente à chaque exercice d'imposition ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la période pour laquelle la contribution extraordinaire est instituée ».

L'art. 16 conserve donc un intérêt à la distinction fondamentale qu'avait établi le projet de la Commission des finances du Sénat entre les patentés et les non patentés. La disposition de l'art. 16, paragraphe 3, accordant aux premiers le bénéfice d'un sursis de paiement légal, tout à fait en dehors du droit commun fiscal, a pour but d'éviter à des entreprises qui n'ont pas été constituées exclusivement en vue de la guerre, un résultat injuste et choquant. Un industriel ou un commerçant a réalisé, au cours d'une ou plusieurs périodes d'imposition, des bénéfices de guerre ; dans une ou plusieurs périodes ultérieures, il subit des pertes et un ou plusieurs exercices se soldent par un déficit. S'il devait s'acquitter immédiatement, pour la totalité de la contribution afférente à chaque période où il a réalisé des bénéfices supplémentaires, il se trouverait, au moment où la contribution cessera d'exister, avoir payé une contribution peut être très élevée, alors que, compensation faite des exercices bénéficiaires et des exercices défi-

taires, il n'a peut-être, au total réalisé que des bénéfices minimes, ou que peut-être même, son exploitation, pendant la période de guerre, se solde par un déficit.

La disposition bienveillante de l'art. 16, paragraphe 3 permet d'éviter ou tout au moins d'atténuer ce résultat, en établissant, sur la dernière période d'imposition, une compensation entre les périodes, au moyen d'une détaxe opérée de la manière suivante :

Dans ces six mois (ceux qui suivent l'expiration du dernier exercice de la période pour laquelle la contribution extraordinaire est instituée), en cas de déficit par rapport au bénéfice normal révélé par un des bilans de la période de guerre, le contribuable aura droit, sur la présentation de toutes ses feuilles d'imposition relatives à la contribution, à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit. La détaxe sera calculée en appliquant au montant de ce déficit la moyenne des taux effectifs des contributions des différents exercices.

Paragraphe 4. — « Le montant de la détaxe sera déduit de celui des impositions restant dues sur les exercices précédents, sans qu'en aucun cas il puisse y avoir lieu à répétition au bénéfice du contribuable. »

Un exemple fera mieux comprendre le calcul de la détaxe.

Supposons que la cessation des hostilités, c'est-à-dire, nous l'avons vu, la signature de la paix, ait lieu le 1^{er} juillet 1919. La contribution sur les bénéfices de guerre s'étendra du 1^{er} août 1914 au 1^{er} juillet 1920.

Supposons qu'un contribuable ait obtenu, pour chaque période d'imposition, les résultats suivants :

- 1^{re} PÉRIODE d'imposition (du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915) :
105.000 fr. de bénéfices supplémentaires.
- 2^e PÉRIODE (du 1^{er} janvier au 31 décembre 1916) : 65.000 fr. de
bénéfices supplémentaires.
- 3^e PÉRIODE (du 1^{er} janvier au 31 décembre 1917) : 50.000 fr. de déficit.
- 4^e PÉRIODE (du 1^{er} janvier au 31 décembre 1918) : 15.000 fr. de
bénéfices supplémentaires.
- 5^e PÉRIODE (du 1^{er} janvier au 31 décembre 1919) : 25.000 fr. de déficit.
- 6^e PÉRIODE (du 1^{er} janvier au 30 juin 1920) : 30.000 fr. de déficit.

On peut dresser le tableau suivant :

1^{re} PÉRIODE : Bénéfice imposable : 105.000 fr.
Impôt : 50.000 fr.

Fraction payable immédiatement : 25.000 fr.

Fraction différée : 25.000 fr.

2^e PÉRIODE : Bénéfice imposable : 65.000 fr.

Impôt : 30.000 fr.

Fraction payable immédiatement : 15.000 fr.

Fraction différée : 15.000 fr.

3^e PÉRIODE : Déficit d'exploitation.

4^e PÉRIODE : Bénéfice imposable : 15.000 fr.

Impôt : 5.000 fr.

Fraction payable immédiatement : 2.500 fr.

Fraction différée : 2.500 fr.

5^e ET 6^e PÉRIODES : Déficit d'exploitation.

Le montant total de l'impôt réservé atteint donc :

$$25.000 + 15.000 + 2.500 = 42.500 \text{ fr.}$$

Le total des bénéfices imposables pendant la période totale d'imposition est de ;

$$105.000 + 65.000 + 15.000 = 185.000 \text{ fr.}$$

Le total de l'impôt s'élève à :

$$50.000 + 30.000 + 5.000 = 85.000 \text{ fr.}$$

La moyenne des taux effectifs ressort donc à ;

$$\frac{85.000}{185.000} = 45 \text{ fr. } 90 \text{ } \%$$

Le déficit total d'exploitation se monte à :

$$50.000 + 25.000 + 30.000 = 105.000 \text{ fr.}$$

En appliquant à ces 105.000 fr. le taux de 45,90 %, on obtient une détaxe de 48.195 fr.

Dans cette hypothèse, le montant de la détaxe dépasse le montant total de l'impôt réservé (42.500 fr.). Le contribuable bénéficiera de la remise totale de l'impôt réservé, mais il ne pourra réclamer au fisc le remboursement de ce qu'il a versé, jusqu'à concurrence de la différence (5.695 fr.), le montant de l'impôt réservé constituant le maximum de la détaxe, et aucune répétition des droits perçus n'étant admise au bénéfice du contribuable (art. 16, paragraphe 4).

A côté de l'hypothèse où une certaine entreprise a traversé pendant la guerre de mauvaises périodes, la loi a prévu celle où une partie des bénéfices de guerre a été consacré à l'extension de l'exploitation. Frappant les bénéfices de guerre, soit à titre de

plus-value due à la conjoncture sociale, soit à titre d'accroissement des facultés contributives, le législateur n'avait pas à tenir compte de l'emploi de ces bénéfices. On sait que le Parlement a rejeté un amendement présenté par M. Laurent tendant à déduire du bénéfice imposable les sommes prélevées sur les bénéfices de guerre en faveur des œuvres de guerre. De même les bénéfices supplémentaires affectés au développement d'une entreprise n'en sont pas moins imposables. Cependant l'intérêt économique général est intéressé à l'extension, à l'amélioration de l'outillage des entreprises. L'Etat lui-même trouve son profit dans une augmentation de la production qui entraîne un rendement plus élevé des impôts sur les revenus et en particulier de la contribution sur les bénéfices de guerre.

Aussi le législateur a-t-il favorisé l'affectation des bénéfices supplémentaires de guerre à l'extension des exploitations en faisant profiter l'assujetti, non d'une déduction, mais d'un sursis de paiement pour la contribution qui les frappe. Grâce à ce sursis, la partie des bénéfices affectée et actuellement immobilisée ne sera grevée de l'impôt, pour deux tiers, qu'à un moment où cette affectation aura produit de nouveaux bénéfices.

L'art. 17 de la loi du 1^{er} juillet 1916 en détermine les conditions :

« Les sociétés, les personnes passibles de la contribution des patentes, ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810, qui justifieront avoir employé, avant le 1^{er} avril 1916, en améliorations ou extensions de leur entreprise, une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires taxés par la présente loi, pourront être autorisés à s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés en trois annuités, le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles. »

On voit d'après ce texte, que le bénéfice du paiement par annuités est réservé aux sociétés, patentés et exploitants de mines, à l'exclusion des non-patentés et intermédiaires. C'est un nouvel exemple de la bienveillance accordée par la loi de 1916 aux seuls assujettis qui ne sont pas des commerçants occasionnels.

Le sursis ne peut être accordé que pour les bénéfices affectés à des améliorations ou extensions de l'entreprise, et non à la création d'une entreprise nouvelle. Cette affectation doit être antérieure au 1^{er} avril 1916. Le législateur a craint sans doute, que des affectations postérieures n'aient pour seule raison d'être une dissimulation de bénéfices.

Le deuxième rapport de M. Raoul Péret à la Chambre des députés donne l'exemple suivant.

« Si on suppose un contribuable qui a réalisé 490.000 fr. de bénéfices et a employé de cette somme 90.000 fr. en amélioration de son entreprise, alors l'impôt qu'il devrait payer sera :

1° Sur le bénéfice non employé à des améliorations 1/2 de

$$\frac{400.000 \times 50}{100} = 100.000 \text{ fr.}$$

2° Sur le bénéfice consacré aux améliorations 1/3 de

$$\frac{90.000 \times 50}{100} = 15.000 \text{ fr.}$$

TOTAL : 115.000 fr.

Sans l'article 17, le contribuable aurait payé : 1/2 de

$$\frac{490.000 \times 50}{100} = 122.500 \text{ fr.}$$

Donc, si la période d'imposition considérée est en 1916, le redevable paiera sa première annuité de 15.000 fr. en 1917 et les deux autres en 1918 et en 1919 ». (1).

Les délais sont accordés par la Commission départementale après examen des justifications présentées par le requérant, avec appel, en cas de refus, devant la Commission supérieure.

L'art. 17 ajoute que « Pour l'exercice du privilège du Trésor et pour l'application de la prescription triennale, chacune des annuités sera considérée comme une contribution distincte afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible ».

Il y a lieu d'étendre cette disposition à l'hypothèse prévue par l'art. 16, où le paiement de la contribution est ajournée pour moitié.

Les autorisations de sursis seront de plein droit révoquées et « le solde des impôts restants dû sera immédiatement exigible, en cas de dissolution de la Société, de faillite ou de liquidation judiciaire, de cession ou de cessation de l'entreprise (art. 17).

En vue de hâter la mise en recouvrement de la contribution trop longtemps différée pendant les hostilités par suite de la lenteur des opérations des Commissions départementales, la loi du 9 mars 1920 a décidé le recouvrement immédiat d'après les déclarations des contribuables sauf contrôle ultérieur des Commissions.

L'art. 1^{er} stipule que « les droits afférents aux bénéfices excep-

(1) 2° Rapport de M. Raoul PÉRET, *Journal officiel*, Annexes, p. 924.

« tionnels ou supplémentaires accusés par les contribuables dans
« les déclarations qu'ils ont précédemment souscrites ou qu'ils
« viendront à souscrire seront compris par les directeurs des con-
« tributions sans décision préalable des Commissions du 1^{er} degré
« dans les rôles qui seront mis en recouvrement suivant les règles
« fixées par l'article 16 de la loi susvisée.

« Cette inscription dans les rôles ne fera pas obstacle à la
« vérification des déclarations par les Commissions du 1^{er} degré
« conformément à l'article 8 de la loi et, s'il y a lieu, les supplé-
« ments de droits reconnus exigibles, seront établis après décision
« de la Commission, sans préjudice de la réparation éventuelle,
« prévue par l'article 15, des insuffisances d'imposition relevées
« ultérieurement ».

CHAPITRE X

DISPOSITIONS ASSURANT LE SECRET DE L'IMPOSITION

A la différence des quatre vieilles contributions qui étaient établies d'après des signes extérieurs, les impôts directs votés dans ces dernières années par le Parlement prétendent frapper les contribuables d'après le montant exact de leur revenu pris dans l'ensemble ou dans ses diverses manifestations. Leur établissement suppose donc la connaissance exacte et détaillée des ressources des particuliers, des revenus de leurs capitaux et du produit de leurs entreprises. S'ils ne peuvent exactement fonctionner qu'avec la collaboration des contribuables, il est naturel que ceux-ci puissent au moins exiger que les renseignements par eux fournis ou obtenus en dehors d'eux par l'Administration demeurent confidentiels.

La loi du 15 juillet 1914 établissant un impôt sur le revenu global a pris des mesures pour assurer la discrétion des opérations d'établissement et de recouvrement de cet impôt. La loi du 1^{er} juillet 1916 établit trois règles analogues dans le même but :

1^o « Est tenue au secret professionnel, dans les termes de l'art. 378 du Code pénal, et passible des peines prévues au dit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt. » (art. 18).

Les peines sont un emprisonnement d'un mois à six mois et une amende de 100 fr. à 500 fr.

2^o Par dérogation aux règles ordinaires en matière de contributions directes, « les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits des rôles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre, suivant les dispositions législatives ou réglementaires applicables aux contributions directes, qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations. » (art. 19).

3° « Tous avis et communications échangés entre les agents de l'Administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre doivent être transmis sous enveloppe fermée (art. 18).

DEUXIÈME PARTIE

CHAPITRE XI

L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DE GUERRE DANS LES LEGISLATIONS ÉTRANGÈRES

SECTION I^{re}. — Angleterre.

La participation des entreprises réalisant des bénéfices supplémentaires aux charges de l'Etat s'est d'abord présentée, en Angleterre, sous une autre forme qu'une contribution proprement dite. Les *munitions of War Act*, du 2 juin 1915, a conféré au Ministre de l'armement le pouvoir de soumettre les établissements industriels fabriquant des munitions à un régime comparable à une régie intéressée. Une clause du contrat imposé par l'Etat dans les marchés de fournitures de munitions attribuait à la collectivité tous les bénéfices de ces entreprises au-delà d'un certain quantum déterminé par le profit moyen des deux années antérieures à la guerre, majoré d'un cinquième.

A cette mesure succéda une législation fiscale d'une portée plus générale. Le *Finance Act* du 23 décembre 1915, dans son chapitre III intitulée : *Excess Profit Duty* (impôt sur les excédents de bénéfices) frappe d'une contribution de 50 % tous les bénéfices réalisés pendant la guerre par les commerçants et les industriels dépassant le bénéfice normal au-dessus d'un minimum de bénéfices complémentaires de 200 livres sterling (Section 38).

La taxe atteint tous les commerçants et industriels résidant dans le Royaume-Uni et exploitant un établissement en Angleterre ou même à l'étranger, ainsi que les intermédiaires. Les exploitations agricoles en sont exemptées, comme en France, elle ne frappe pas non plus les emplois, fonctions et professions dont les bénéfices dépendent principalement des aptitudes personnelles de l'individu et où le capital engagé est insignifiant.

Le bénéfice imposable est celui qui dépasse un certain chiffre pris comme bénéfice normal.

Le bénéfice normal est déterminé par la moyenne des béné-

fices réalisés pendant deux exercices choisis par le contribuable parmi les trois derniers exercices antérieurs au 5 août 1914. La loi laisse ainsi aux imposables la faculté d'opter pour les exercices les plus avantageux.

De même, le contribuable peut opter, s'il y a son intérêt, pour une évaluation forfaitaire de son bénéfice normal et le fixer à un certain taux du capital engagé au moment de la clôture du dernier exercice d'avant-guerre : 7 % pour les sociétés en nom collectif ; 6 % pour les autres entreprises.

Ce procédé du pourcentage est obligatoire pour les exploitations dont la durée d'avant-guerre est inférieure à une année. Il est au choix du contribuable si l'entreprise n'avait qu'une ou deux années. Dans ce dernier cas, le contribuable qui opte pour l'évaluation exacte peut opter pour l'une ou l'autre année.

Si les trois dernières années précédant la guerre étaient des années mauvaises par rapport aux exercices antérieurs, le commerçant ou l'industriel peut, à condition que la moyenne des bénéfices pendant ces exercices soit inférieure d'au moins 25 % aux trois années précédentes, prendre pour base du bénéfice normal les résultats de quatre années choisies parmi les six dernières.

Le capital servant de base au pourcentage du bénéfice normal est calculé en tenant compte des éléments suivants :

1° Le capital en espèces ou valeurs ;

2° Le prix d'acquisition de l'actif, déductions faites pour usure, remplacement ou prix d'achat non versé ;

3° Le montant nominal des créances, sous déduction de l'impôt sur le revenu qui les frappe ;

4° L'actif non acheté évalué au jour où il est devenu un élément d'exploitation ;

5° Les bénéfices accumulés et employés dans l'entreprise ;

Le bénéfice normal ainsi déterminé d'après les résultats effectifs de l'exploitation ou à forfait, tous les bénéfices qui excèdent le chiffre ainsi obtenu, ne sont pas nécessairement imposables.

Outre le minimum non imposable de 200 livres sterling, la loi de 1915 admet des déductions du bénéfice supplémentaire :

1° Intérêts des capitaux empruntés : ils forment une charge de l'entreprise et le bénéfice net n'existe qu'après leur paiement.

2° Rentes, redevances ou paiements sur lesquels l'Income-Tax est perçue à la source, autres que les dividendes et répartitions de bénéfices.

3° Déductions pour usure ou dépréciation.

4° Taxes sur les excédents de bénéfices imposées dans les pays étrangers.

5° L'intérêt au taux légal du capital supplémentaire engagé pendant la guerre. Dans le cas inverse de diminution du capital, l'intérêt légal s'ajoute au bénéfice imposable.

6° Le revenu des placements.

Au contraire, les taxes anglaises « *Income-Tax, Excess Profit Duty* » ne donnent pas lieu à déduction.

Quant aux charges de l'exploitation, elles viennent naturellement en déduction des bénéfices bruts, mais le contribuable ne doit pas les exagérer en vue d'échapper à l'impôt. Notamment les rémunérations des directeurs, administrateurs et employés ne doivent pas en principe, figurer pour des chiffres supérieurs à ceux d'avant-guerre.

Pour l'établissement de l'impôt, la loi anglaise a adopté le système de la déclaration obligatoire. Tout imposable, tout liquidateur de société en dissolution doit, avant le 31 janvier de chaque année, aviser les commissaires qu'il est ou que la Société est passible de la taxe.

Les commissaires ont le pouvoir d'exiger des assujettis la déclaration, dans les deux mois, de certains éléments qu'ils jugent nécessaires pour établir l'impôt, notamment le montant des bénéfices de l'exercice et des exercices antérieurs.

Il appartient également aux commissaires, après avoir entendu le contribuable, de fixer le chiffre des déductions pour amortissement et même, dans des cas particuliers, un pourcentage supérieur au taux légal pour le calcul du bénéfice normal.

Les commissaires statuent sur les réclamations. Ils peuvent autoriser le remboursement de l'impôt ou son imputation sur un exercice ultérieur. S'ils sont en désaccord avec le contribuable, celui-ci peut faire porter la réclamation devant un conseil arbitral désigné par la Trésorerie.

Les obligations des assujettis relatives à la déclaration sont sanctionnées par une amende de 100 livres au maximum, et, si l'infraction continue après un jugement, par une astreinte de 10 livres par jour au plus.

La taxe est exigible à partir du second mois qui suit l'imposition. Les commissaires peuvent autoriser des versements partiels dont ils fixent le montant et les dates.

Le taux de l'impôt, fixé à 50 % par le *Finance act* du 23 dé-

cembre 1915, a été élevé à 60 % en avril 1916. Il se cumule avec l'Income-Tax et la super-Tax.

Pour certains établissements, il atteint même les quatre cinquièmes des bénéfices. Ce sont les établissements appelés contrôlés, travaillant plus spécialement pour la Défense Nationale et surveillés directement par l'Etat.

L'*Excess Profit Duty* n'a d'ailleurs pas fait disparaître le *Munition of War act*. Les établissements industriels visés par ce texte sont soumis, pour chaque exercice, à celui de ces deux régimes fiscaux qui entraîne l'imposition la plus élevée.

SECTION II. — Hollande.

Dès le mois de novembre 1914 avait été proposée en Hollande une taxe spéciale sur la plus-value des exportations de marchandises, mais la Chambre basse avait rejeté ce projet. C'est la loi du 22 juin 1916 qui a établi en Hollande, à peu près exactement au même moment qu'en France, un impôt sur les bénéfices de guerre.

Le principe fondamental de la loi hollandaise, c'est de frapper sous toutes ses formes l'augmentation du revenu dérivant directement ou indirectement de l'état de guerre. Elle a établi, comme la législation italienne, la présomption que toute augmentation du revenu provient de la guerre. Le contribuable peut d'ailleurs faire la preuve contraire.

Sont imposables, dès que leur revenu dépasse un certain taux les individus résidant et les personnes morales ayant leur siège social à l'intérieur du royaume, ou y exerçant certains droits de caractère économique : jouissance d'immeubles, exploitation de commerce ou d'industrie, etc...

Le législateur hollandais n'a pas exonéré comme la loi française les rentiers, les fonctionnaires et employés d'administrations publiques et d'entreprises privées, ni les agriculteurs vendant exclusivement les produits de leurs récoltes.

Les articles 22 et 23 de la loi du 22 juin 1916 prévoient cependant des exonérations au profit, d'une part, des fonctionnaires employés et ouvriers de l'Etat, d'autre part des employés et ouvriers des entreprises privées, à condition qu'il n'y ait pas à leur égard augmentation du tarif unitaire de travail.

Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du bénéfice ou revenu net de chaque année d'imposition sur le bénéfice ou revenu normal.

Ce bénéfice normal est représenté par la moyenne des bénéfices nets des années 1911, 1912 et 1913. Les résultats de l'année 1913 sont seuls pris en considération, si l'assujetti n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité.

Si l'exploitation n'a commencé qu'après le 1^{er} août 1913, le bénéfice normal est évalué forfaitairement à 5 % du capital engagé.

Dans le cas où il n'y a pas de capital, par exemple pour le revenu des professions libérales, ce calcul forfaitaire ne peut jouer. La loi hollandaise contient une disposition très rigoureuse et peu conforme à l'esprit d'une législation de ce genre. Elle évalue le revenu normal à zéro et elle impose la totalité du revenu net réalisé sans déduction de revenu normal. C'est une solution qui va à l'encontre d'une législation sur les bénéfices de guerre qui ne se propose d'atteindre que des excédents de bénéfices ou de revenus sur ceux d'une période normale.

Comment calculer le revenu normal et le revenu de la période de guerre ?

Le législateur a étendu à l'impôt de guerre les règles concernant l'assiette de l'impôt sur le revenu, sauf certaines dispositions dérogatoires au droit commun, résultant du caractère extraordinaire de la contribution sur les bénéfices de guerre. Ainsi, dans le bénéfice net d'une entreprise, on ne doit faire entrer que le produit de son exploitation (art. 16). De même, aux termes des articles 10 et 11, certains revenus périodiques, dont le versement ne peut être demandé en justice, ne sont pas compris dans le calcul des revenus nets.

A signaler cette disposition que les dividendes et répartitions distribués par des sociétés établies dans le royaume sont exclus du bénéfice ou revenu net des particuliers ou sociétés qui les touchent : en effet les bénéfices sur lesquels ces dividendes sont prélevés ont déjà été taxés.

La loi a établi un double tarif : 10 % pour les revenus ou bénéfices exceptionnels inférieurs à 2.500 florins (1), 30 % à partir de 2.500 florins.

D'autre part, une déduction fixe de 1.000 florins est faite sur les bénéfices de moins de 2.500 florins et une déduction fixe de 2.000 florins, sur les bénéfices égaux ou supérieurs à ce chiffre. Ces déductions fixes, combinées avec le double taux, font de l'impôt hollandais un impôt dégressif qui offre, sur l'impôt progressif l'a-

(1) Le florin hollandais vaut, au pair, 2 fr. 08.

vantage que la progression du taux effectif continuent indéfiniment sans limite profitant aux bénéfices les plus élevés.

L'établissement de l'impôt sur les bénéfices et revenus de guerre repose sur le principe de la déclaration contrôlée. L'Administration adresse aux assujettis une formule spéciale qu'ils doivent lui retourner remplie dans un certain délai. Si l'assujetti n'a pas reçu cette formule après une date déterminée, il est tenu de signaler le fait à l'Administration.

A la différence du système organisé par la loi française, le contrôle des déclarations est confié aux agents ordinaires de l'assiette des impôts directs : Inspecteur et Commission des impositions, au premier degré, Directeur général et Commission d'appel au second degré.

L'Inspecteur et la Commission d'impositions peuvent inviter tout déclarant à fournir, verbalement ou par écrit, des renseignements plus détaillés. D'autre part, les imposables qui sont légalement tenus d'avoir une comptabilité régulière doivent, à toute réquisition, se prêter à l'examen de leurs livres et donner toutes pièces justificatives.

La loi hollandaise sanctionne par des pénalités très rigoureuses les obligations qu'elle impose aux assujettis. Le défaut ou l'insuffisance de déclaration entraîne le doublement de la cote ou partie de cote dont le Trésor a été frustré.

Le rejet du recours en appel du contribuable entraîne à sa charge une amende égale au quart de la différence entre le chiffre de sa demande arrêté par la Commission d'appel.

Une des grosses objections théoriques à l'imposition des revenus exceptionnels et, en général, des plus-values, c'est l'existence des moins-values ou de pertes que l'équité commande de compenser avec les plus-values ou excédents de revenus. La loi française a tenu compte, dans une certaine mesure, de cette considération, en permettant de compenser par des imputations, les bénéfices d'une année avec les pertes d'une autre et les bénéfices réalisés à l'intérieur avec les pertes subies dans les régions envahies. Mais le principe rigoureux du droit fiscal est maintenu : une somme perçue à titre d'impôt n'est jamais remboursée.

La législation hollandaise a été plus loin. Elle fait brèche à ce principe.

Dans le cas où le revenu ou bénéfice net d'un exercice de la période de guerre est inférieur à la moyenne d'avant-guerre, le contribuable a droit au remboursement d'une somme égale à

celle dont sa cote se serait trouvée diminuée pour l'année précédente (ou pour la dernière année pour laquelle un impôt sur l'excédent du bénéfice ou du revenu a été payé), si la moins-value, au lieu de se produire pendant l'exercice considéré, avait affecté les résultats de cet exercice antérieur, en réduisant ainsi le bénéfice afférent à ce dernier.

Après remboursement de la cote totale payée pour l'année précédente, le contribuable a droit en outre, si le déficit le comporte, à la restitution de l'impôt perçu pour l'avant dernière année.

Si la moins-value est telle qu'elle absorbe les résultats des deux exercices précédents, et qu'elle laisse encore en outre un déficit par rapport à la période d'avant-guerre, le solde débiteur restant est réservé, et vient en déduction des gains exceptionnels futurs.

Conformément au principe qui justifie l'imposition des bénéfices et revenus de guerre, ne donnent lieu à restitution d'impôt que les déficits qui peuvent être attribués, directement ou indirectement, à la guerre.

Enfin, le remboursement n'est accordé que pour les diminutions de bénéfices d'au moins mille florins.

SECTION III. — Danemark.

Dès 1915, le Danemark a établi un impôt extraordinaire sur les bénéfices de guerre, par la loi du 10 mai 1915. C'est un impôt de superposition aux impôts sur le revenu et sur le capital, établis par la loi du 8 juin 1912.

Il présente un caractère d'impôt personnel parce qu'il tient compte de l'ensemble du revenu du contribuable.

Y sont assujettis tous individus et sociétés résidant en Danemark et imposés sur un revenu annuel d'au moins 8.000 couronnes.

La contribution porte sur tous les gains réalisés pour chaque période d'imposition du 1^{er} décembre au 30 novembre et dépassant la moyenne des revenus pendant les trois années antérieures au 1^{er} décembre 1914.

Le contribuable peut s'exonérer de l'impôt, en faisant la preuve que les bénéfices ne proviennent pas de la guerre et qu'ils auraient été réalisés en période normale.

Pour les individus, le taux de l'impôt est uniformément de 10 %, mais de la masse imposable est retranchée une part des bé-

néfices de plus en plus réduite à mesure que ces bénéfices vont en croissant. La déduction est de 6.000 couronnes, pour un excédent de bénéfices de 8.000 à 15.000 couronnes.

De 5.000 couronnes sur un excédent de 15.000 à 20.000 ;

De 4.000 couronnes sur un excédent de 20.000 à 50.000 ;

De 3.000 couronnes sur un excédent de 50.000 à 75.000 ;

De 2.000 couronnes sur un excédent de 75.000 à 100.000 ;

De 1.000 sur un excédent de 100.000 et au-delà.

Pour les Sociétés par actions, le taux de l'impôt varie de 10 à 20 % suivant le rapport de l'accroissement de revenu au capital-actions. Il est de 10 % quand cet accroissement dépasse 8 % du capital-actions et il atteint, par graduations successives 20 % quand l'accroissement dépasse 20 % du capital.

Les Sociétés fondées depuis le 1^{er} août 1914 sont passibles d'une contribution de 10 % sur la fraction du revenu imposable supérieure à 5 % du capital versé.

SECTION IV. — Suisse.

Un arrêté du Conseil fédéral du 18 septembre 1916 a établi en Suisse un impôt sur les bénéfices supplémentaires de guerre.

Le bénéfice normal est calculé d'après les résultats de l'exploitation pendant les deux derniers exercices qui ont précédé le début de la guerre. Il comporte un minimum fixé forfaitairement à 5.000 fr. dans tous les cas et, pour les sociétés de capitaux, à 5 % du capital engagé.

Ne sont imposables que les bénéfices supplémentaires excédant d'au moins 10 % le bénéfice normal. De plus, une déduction de 10.000 à 20.000 fr. est faite à la base, suivant la forme des entreprises. Elle est de 5.000 fr. seulement pour les intermédiaires.

Il est à remarquer que le taux de l'impôt est uniformément de 25 %.

SECTION V. — Allemagne.

Au début des hostilités, l'Allemagne escomptait la victoire à bref délai, ne songeait pas à établir une taxe sur les bénéfices de guerre. C'est ce que le Secrétaire du Trésor déclarait encore formellement à la tribune du Reichstag dans la séance du 20 août 1915. Mais la prolongation de la guerre et les énormes charges qu'elle imposait à l'Empire ont déterminé l'Empire allemand, et dans les premiers parmi les Etats Européens, à demander des

ressources exceptionnelles aux bénéfices exceptionnels nés de la guerre.

La législation allemande comprend à cet égard, deux lois contenant des dispositions très différentes, la loi du 24 décembre 1915 pour les sociétés, et la loi du 21 juin 1916 pour les individus.

La loi du 24 décembre 1915 oblige toutes les sociétés ayant leur siège dans l'Empire allemand, sociétés par actions, sociétés en commandite, compagnies minières, à porter à une réserve spéciale, en vue de leur imposition ultérieure, 50 % des bénéfices supplémentaires réalisés par elle dans chaque exercice de la période de guerre.

Cette obligation incombe également aux Sociétés ayant leur siège à l'étranger pour les bénéfices supplémentaires retirés de leurs établissements exploités à l'intérieur de l'Empire.

Par contre, une décision du Conseil fédéral peut dispenser de la constitution d'une réserve les Sociétés dont le siège se trouve dans l'Empire et qui poursuivent un but d'utilité publique.

Le bénéfice supplémentaire est l'excédent du bénéfice net de chaque période de guerre sur le bénéfice normal.

Le bénéfice normal est calculé d'après les résultats des cinq derniers exercices de la période de paix. Pour établir la moyenne, on élimine la meilleure et la plus mauvaise de ces cinq années (art. 5).

Si la Société existait depuis moins de cinq ans au moment de la guerre, on prend les résultats de la période pour laquelle il y a des bilans annuels.

Au cas d'augmentation du capital pendant la période de guerre, la moyenne des bénéfices du temps de paix est augmentée, pour la période postérieure à cet accroissement, de l'intérêt à 5 % du capital supplémentaire.

La réserve spéciale prévue par la loi du 24 décembre 1915 est administrée à part du surplus de l'actif et placée en obligations de l'Empire ou d'un Etat confédéré.

En cas de dissolution d'une Société, la réserve spéciale n'est pas laissée à la libre disposition des liquidateurs tant qu'elle n'a pas été assujettie à la taxation des bénéfices de guerre.

Si, après un ou deux exercices de guerre prospères, les bénéfices d'un exercice postérieur tombent à un chiffre inférieur au bénéfice normal, la loi de 1915 autorise le prélèvement sur la réserve sociale d'une somme suffisante pour rétablir l'équilibre.

La contribution comporte un double tarif progressif : d'abord

de 10 % à 30 % du bénéfice supplémentaire, pour un bénéfice allant de 2 à 20 % du capital et des réserves ; puis une surtaxe de 10 à 50 % pour les bénéfices dépassant 10 %. Le taux de 50 % est appliqué aux bénéfices égaux ou supérieurs à 30 %.

Les Sociétés étrangères sont taxées d'après le chiffre absolu des bénéfices de guerre, d'après un taux de 10 à 45 % de ces bénéfices, suivant qu'ils s'élèvent de 50.000 marks à 2 millions de marks.

Les dispositions relatives à la constitution de la réserve spéciale sont sanctionnées par des amendes.

Les membres du Conseil de Direction, les associés personnellement responsables, les représentants et agents liquidateurs des Sociétés visées par la loi de 1915, les directeurs des succursales situées dans l'Empire, des Sociétés étrangères qui sciemment ou par négligence, contreviennent à ces dispositions et, par suite, compromettent la perception de l'impôt, sont passibles d'une amende pouvant s'élever jusqu'à 30.000 marks et responsables du dommage subi par le fisc. Cette responsabilité comporte la solidarité (art. 9).

La loi d'Empire du 21 juin 1916 assujettit les individus à une taxe de guerre d'un caractère particulier, qui se distingue des contributions de guerre établies par les autres législations. A la différence de ces contributions, elle ne frappe pas les augmentations de bénéfices ou de revenus nées du fait de la guerre, mais les accroissements de capital, de fortune.

Elle n'est en somme, que l'élargissement et l'aggravation de l'impôt sur l'accroissement de la fortune, établi par la loi du 3 juillet 1913, qui assujettissait à un prélèvement de 0,75 à 1,50 % au profit du Trésor l'augmentation de la richesse en capital des redevables, à la date du 1^{er} janvier 1914, par rapport à la période antérieure.

La loi du 21 juin 1916 frappe les particuliers pour toute la fraction dont leur fortune s'est accrue dans la période comprise entre le 1^{er} janvier 1914 et le 31 décembre 1916.

Peu importe d'ailleurs la cause de la plus-value, qu'elle provienne ou non du fait de la guerre. Mais la législation allemande n'atteint pas comme telles les sommes provenant de successions, de donations, de legs ou d'assurances qui, manifestement, sont étrangères à la conjoncture sociale. Mais il ne faut pas que le contribuable ait en vue de dissimuler un accroissement imposable par exemple, en faisant passer une partie de ses capitaux sur la tête de ses enfants.

La loi entend dans un sens très large l'expression d'accroissement de fortune. Ainsi, sont imposables les acquisitions faites au cours de la guerre d'immeubles ou d'exploitations agricoles, commerciales ou industrielles sis à l'étranger, et même les augmentations d'actif résultant de l'achat de métaux précieux, de bijoux, de perles, de pierres précieuses, d'objets d'art ou de luxe, toutes les fois que le prix d'achat atteint au moins mille marks.

L'établissement de l'impôt est facilité par les rôles de l'impôt sur la fortune (Besitzsteuer) établi par la loi du 3 juillet 1913.

La loi du 21 juin 1918 établit des minima non imposables qui varient avec l'importance de la fortune totale. Les fortunes n'excédant pas 6.000 marks sont exonérées, celles qui ne dépassent pas 9.000 marks à la fin de la période envisagée ne sont imposables que pour un accroissement de plus de 6.000 marks. Au-dessus de 9.000 marks, la taxe n'est perçue que sur les accroissements d'au moins 3.000 marks.

L'impôt comporte un tarif progressif par tranches, analogue au système établi en France par la loi de 1902 pour les droits de succession. Le taux est de 5 % pour les premiers 2.000 marks d'accroissement.

Le taux est 6 % pour les 3.000 marks suivants.

—	8 %	—	30.000	—
—	10 %	—	400.000	—
—	20 %	—	500.000	—
—	25 % et au-dessus.			

La loi de 1916 contient une disposition originale. Le législateur d'Empire a considéré que, dans une période de baisse générale des capitaux, ceux qui, sans bénéficier d'un accroissement de fortune, voyaient leurs capitaux conserver leur valeur, étaient des favorisés par rapport à la masse et devaient prendre leur part des charges d'une guerre qui ne leur préjudiciait pas. Il soumet à l'impôt de guerre les fortunes qui, entre le 1^{er} janvier 1914 et le 3 décembre 1916, n'ont pas diminuer de plus d'un dixième. L'impôt est dans ce cas de 1 % de la somme qui, d'après l'évaluation nouvelle, dépasse 90 % de l'ancienne. Par exemple, une personne qui avait 500.000 marks avant la guerre n'a plus que 460.000 marks. Elle paiera 1 % sur 10.000 marks, excédent de 460.000 sur les 90 % de 500.000.

Les accroissements de fortune exonérés à titre de minimum sont naturellement passibles de l'impôt de 1 %.

Certains bénéfices réalisés pendant la guerre ne se présentent pas sous la forme d'augmentation de fortune en capital, mais sous la forme d'accroissement de revenus. La loi d'Empire ne pouvait équitablement les laisser de côté. Elle considère comme revenu de guerre le revenu global d'après lequel le contribuable a été taxé, lors des trois assiettes successives postérieures à la dernière évaluation du temps de paix. Pour déterminer l'accroissement de revenu imposable, on ajoute à ce chiffre tous les produits de l'activité du contribuable entre le 1^{er} août 1914 et le 3 décembre 1916 qui, d'après la législation en vigueur, ne seraient pas compris dans le revenu imposable et l'on déduit le revenu du temps de paix, c'est-à-dire le dernier revenu d'imposition d'avant la guerre.

Le taux de l'impôt varie suivant une progression s'élevant de 10 % à 48, 24 %, le taux maximum s'appliquant aux augmentations d'au moins 10 millions de marks.

SECTION VI. — Italie.

L'impôt sur les bénéfices de guerre a été institué en Italie par le décret royal du 21 novembre 1915, en vertu des pouvoirs conférés au gouvernement, par la loi du 22 mai 1915, de pourvoir aux besoins extraordinaires du Trésor par de nouvelles mesures fiscales.

De même que l'impôt allemand de guerre est une application de l'impôt général sur les accroissements de fortune auquel il se superpose, l'impôt italien se présente aussi comme une extension et une superposition de l'impôt général sur les revenus de la richesse mobilière. Aux termes de l'art. 1^{er} du décret royal du 21 novembre 1915 « les revenus nouveaux réalisés... en conséquence de la guerre... sont constatés à part en vue de l'application de l'impôt sur la richesse mobilière et sont, en outre, assujettis à une surimposition extraordinaire de guerre. »

L'impôt atteint tous les commerçants, industriels et intermédiaires, individus ou sociétés qui ont réalisé pendant la guerre des bénéfices exceptionnels, par suite de fournitures faites à l'Etat ou à une administration publique. Le principe est que l'impôt frappe l'augmentation des revenus dérivant directement ou indirectement de l'état de guerre, et un décret du 23 décembre 1915 présume, sauf preuve contraire fournie par le contribuable, que les bénéfices résultant d'une augmentation de la production du commerce ou d'une élévation des prix depuis le 1^{er} août 1914, proviennent du fait de la guerre.

Comme les lois française et anglaise, le décret royal italien exonère de l'impôt les agriculteurs, les ouvriers et les personnes exerçant une profession libérale.

Le décret du 21 novembre 1915 fixait la période d'imposition du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915. Des décrets successifs ont prorogé la période d'application de l'impôt jusqu'à la fin des hostilités.

Le bénéfice exceptionnel est déterminé en déduisant du bénéfice net de chaque période d'imposition le « revenu ordinaire ».

Le revenu ordinaire est la moyenne du revenu constaté pendant les années 1913 et 1914, en vue de l'application de l'impôt sur la richesse mobilière.

S'il n'y a pas eu d'imposition ou si elle est contestée le revenu ordinaire est déterminé par des comparaisons convenables avec les revenus déjà définitivement constatés pour le même impôt et dans la même période 1913-1914, au nom des contribuables de la même catégorie.

Le revenu ordinaire ne peut, en aucun cas, être évalué à une somme inférieure à 8 % du capital engagé.

Le montant du capital engagé se détermine au moyen d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus, ou d'autres preuves ayant date certaine antérieure à la publication du décret — à défaut de production de ces pièces, il est présumé au moyen de comparaisons convenables, d'après le chiffre du revenu produit (art. 3).

Pour les sociétés par actions et les établissements assujettis à l'impôt sur la richesse mobilière, le capital engagé est le capital social versé, tel qu'il résulte des bilans, à l'exclusion des capitaux d'emprunt et notamment des obligations.

Pour les fournisseurs et adjudicataires occasionnels, le capital est la somme qu'ils ont effectivement avancée pour exécuter le contrat.

Après déduction du revenu ordinaire, la loi admet des déductions sur le bénéfice effectif pour dépréciations et amortissements exceptionnels des installations spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre, et pour commissions versées aux intermédiaires à condition que l'existence en soit justifiée et que la personne et le domicile des intermédiaires dans l'Etat soient vérifiés.

Pour le calcul des revenus imposables réalisés par les intermédiaires, il est tenu compte de l'importance des affaires conclues avec leur intervention (art. 2).

Les règles générales concernant l'assiette de l'impôt sur la

richesse mobilière sont applicables à l'assiette de la surimposition extraordinaire de guerre (art. 11).

Tout assujetti est tenu de déclarer avant le 15 février de chaque année, ses revenus imposables, à l'administration des impôts du ressort de son domicile légal. Les déclarations sont inscrites sur un registre et il en est délivré récépissé.

Le décret du 15 janvier énumère les éléments que doit contenir la déclaration :

- 1° Montant du capital engagé ;
 - 2° Montant du revenu brut ;
 - 3° Période à laquelle se rapporte le bénéfice ;
 - 4° Échéances des marchés de fournitures passés avec l'Etat ou une administration publique ;
 - 5° Frais, charges, amortissements et provisions à déduire.
- Et pour les intermédiaire :
- 1° Affaires par eux conclues ;
 - 2° Noms et domiciles des commerçants ou industriels avec qui ils ont traité ;
 - 3° Montant des commissions perçues.

Le défaut de déclaration dans le délai entraîne l'imposition d'office par les agents de l'administration (Décret du 15 janvier 1916, art. 11) et une surtaxe égale à la surimposition (art. 7).

La déclaration d'un revenu inférieur de plus d'un tiers au revenu définitivement constaté entraîne le doublement de la taxe sur la fraction dissimulée. La surtaxe est réduite à 1/3, si le revenu finit par être fixé à l'amiable.

Le décret du 21 novembre 1915 confère à l'administration des pouvoirs de contrôle sur les déclarations. Ses agents ont le droit, en vertu de la législation de l'impôt sur la richesse mobilière, de consulter les livres des Sociétés par actions. Tout contribuable, d'après l'art. 4 du décret doit, à la demande des commissions administratives de recours, présenter ses livres de commerce ou en permettre l'inspection, si le désaccord entre l'administration et lui porte sur un revenu de plus de 10.000 livres.

Enfin les chefs de service civils et militaires de l'Etat, les chefs de services provinciaux ou communaux, les représentants des personnes morales, sont tenus de fournir aux agents de l'administration, sur leur demande, tous les renseignements de nature à leur faciliter l'application de l'impôt, à peine d'une amende de cent livres par contravention, si les renseignements ne sont pas fournis dans le délai fixé ou s'ils sont inexacts.

Les recours contre les impositions d'office et les rectifications proposées par l'administration, sont portés dans les vingt jours, devant la Commission provinciale instituée pour l'appel des réclamations relatives à l'impôt sur la richesse mobilière, avec adjonction de l'intendant des finances de la province.

Cette Commission siège au chef-lieu de la province. Elle comprend 5 membres : un Président nommé par le Préfet, deux membres désignés par la direction générale des impôts directs ; un membre désigné par le Conseil provincial ; un membre désigné par la Chambre de Commerce. Les membres nommés par le gouvernement sont donc en majorité.

L'appel des décisions de la Commission provinciale est porté dans les 20 jours de la notification de sa décision devant la Commission Centrale siégeant à Rome, qui comprend un président, deux vice-présidents et neuf commissaires, tous nommés par le Ministre des Finances. S'il s'agit de questions spéciales, elle peut appeler devant elle, à titre consultatif toute personne compétente (art. 9).

Les pénalités sont appliquées, après avis, par l'administration des contributions. Le seul recours admis est porté dans les vingt jours de la notification devant le Ministre des Finances (art. 7).

L'impôt est calculé d'après un tarif progressif, par tranches successives dont le taux varie avec le rapport du bénéfice au capital engagé, et pour les intermédiaires, avec le rapport du bénéfice exceptionnel au revenu ordinaire.

Le tarif est le suivant :

1° Pour les commerçants et industriels :

10 %	sur la fraction du bénéfice supérieure à 8 % et jusqu'à 10 % du capital engagé.
13 %	— — — supérieur à 10 % jusqu'à 15 %.
20 %	— — — à 15 % et jusqu'à 20 %.
30 %	— — — à 20 % et jusqu'à

2° Pour les intermédiaires :

5 %	sur l'excédent supérieur à 1/10 et jusqu'à 5/10 sur le revenu ordinaire.
10 %	— — — à 5/10 et jusqu'à 10/10 sur le revenu ordinaire.
15 %	— — — à 10/10 et jusqu'à 20/10 sur le revenu ordinaire.
20 %	— — — à 20/10 et jusqu'à 30/10 sur le revenu ordinaire.
30 %	— — — à 30/10.

Sont exempts de la taxe les bénéfices exceptionnels qui ne dépassent pas 2.500 livres et qui n'atteignent pas, ajoutés au revenu ordinaire, 8 % du capital engagé pour les commerçants et les industriels, 4 % du revenu ordinaire pour les intermédiaires.

L'imposition est recouvrée en six termes, tous les deux mois (art. 10).

Signalons la disposition de l'art. 4. Après mise en demeure infructueuse contre l'obligé direct, les commerçants et les industriels sont solidairement responsables d'une fraction, proportionnelle aux commissions déduites de leurs bénéfices, du montant de l'imposition due par les intermédiaires. Il y a là pour le fisc un moyen de reprendre des commerçants qui auraient déduit des commissions supérieures à la réalité.

SECTION VII. — Etats-Unis.

La loi de Finances promulguée par le Président le 3 octobre 1917, outre des augmentations sur les impôts existants, et notamment sur l'impôt sur le revenu, a établi un impôt sur les bénéfices de guerre sur les dividendes dépassant un certain taux par rapport au capital engagé. L'impôt est progressif par tranches successives :

20 % si les dividendes sont de 15 % du capital engagé.					
25 %	—	—	plus de 15 % jusqu'à 20 %.	—	—
35 %	—	—	20 %	—	25 %
45 %	—	—	25 %	—	30 %
60 %	—	—	35 %	—	—

CONCLUSION

L'étude des législations étrangères nous a montré que la taxation des bénéfices exceptionnels de guerre avait été réalisée un peu partout, dans les Etats neutres comme dans les Etats belligérants. Cette seule constatation suffirait à prouver que tous les pays se sont trouvés d'accord pour voir dans ces gains extraordinaires une matière imposable séduisante. En France, le principe de la contribution extraordinaire n'a pas donné lieu à de bien grosses discussions au Parlement. En effet, sa justification était facile. Dans une période où les besoins de l'Etat étaient enflés dans une proportion que les plus prophétiques financiers n'auraient pu prévoir, où d'autre part, les revenus de l'ensemble des capitalistes et des travailleurs étaient notablement réduits, il était naturel, il était moral même d'appeler à une large participation aux lourdes charges du pays ceux qui élevaient des fortunes sur les besoins collectifs et sur la ruine ou le deuil d'un grand nombre. Que les bénéfices exceptionnels réalisés par les fournisseurs de l'Etat, des administrations publiques, par les commerçants et les industriels, par les intermédiaires, fussent ou non justifiés dans leur source et dans leur taux par la loi économique de l'offre et de la demande, l'équité et la morale faisaient un devoir à ceux qui en profitaient d'en prélever une large part pour la défense nationale.

Si l'on voulait, rejetant les considérations purement morales, s'en tenir aux principes purs de la science financière, l'imposition des bénéfices de guerre trouvait sa justification dogmatique dans la théorie de l'imposition des plus-values dues à la conjoncture sociale, comme dans la théorie de l'imposition d'après les facultés contributives : il n'était pas même besoin pour la défendre d'opter entre ces deux systèmes financiers.

Envisagée au point de vue de la politique comme au point de vue de la théorie financière, la contribution sur les bénéfices exceptionnels de guerre ne prête donc pas le flanc à la critique,

et c'est un des rares impôts dont on puisse dire que le principe en ait été accepté sans conteste, même par les intéressés !

Ce principe admis, deux thèses étaient en présence : frapper exclusivement les fournisseurs de la guerre ou atteindre tous ceux qui s'étaient enrichis pendant la guerre. Le premier système n'a été adopté par aucune législation. Certaines, telles la législation hollandaise et la législation allemande, ont consacré, sauf quelques atténuations, la seconde, certainement plus équitable et plus conforme à la théorie financière. L'Angleterre a restreint la taxe aux négociants et hommes d'affaires. La France l'a appliquée aux patentés et aux intermédiaires, mais elle a concédé des exonérations, certaines justifiables par la difficulté d'application d'une taxe, telles que les bénéfices des professions libérales, d'autres beaucoup moins défendables, au profit des agriculteurs. Des viticulteurs, des minotiers, des propriétaires de bois ont réalisé, par la vente de leurs produits à l'Etat, des bénéfices qui ne le cèdent en rien à ceux des commerçants et des industriels. Cette exemption, qui n'est pas un oubli, mais qui a été voulue, est justement critiquée par M. Fernand Faure (1).

Sur les règles d'assiette de l'impôt, il n'y a pas d'observations à présenter. Partout les principes sont à peu près les mêmes : fixation des bénéfices des exercices de guerre, déduction d'un bénéfice normal, évaluation forfaitaire de ce bénéfice, déduction des charges et des amortissements, atténuations par exonération d'un minimum de bénéfices nets...

Dans les différents pays, le législateur n'a guère fait qu'adapter à une catégorie spéciale de gains les règles générales de l'organisation fiscale : impôts sur le revenu et sur les revenus en France, impôt sur la fortune mobilière en Italie, impôt sur les accroissements de fortune en Allemagne. La contribution des bénéfices de guerre se présente ainsi comme un impôt cédulaire de superposition aux impôts existants, justifié par l'origine et les circonstances de la naissance de la matière imposable.

La seule grosse différence qu'il convient de signaler existe entre la législation allemande et les autres. Celles-ci, dans leur ensemble, atteignent les bénéfices ou revenus exceptionnels de guerre, avec une plus ou moins grande généralité d'application que nous avons critiquée plus haut. La loi allemande d'Empire frappe les augmentations de capital. La différence s'explique par

(1) *Revue politique et parlementaire*, 10 août 1916, p. 166.

l'état antérieur de la législation fiscale générale. L'Allemagne n'a fait qu'adapter son système d'impôt sur le capital, ignoré, dans son ensemble, de la législation française, auquel, par contre, l'Angleterre, aurait pu recourir pour les gains de guerre, puisqu'il était entré depuis 1911 dans son système fiscal.

Sans insister ici sur les avantages respectifs de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital, observons que l'impôt de guerre allemand a permis d'atteindre des gains ressortissant uniquement de l'emploi d'un capital, acquisitions de bijoux, d'objets d'art, etc... ou plus-values réalisées par ces capitaux.

L'application administrative de la contribution de guerre a soulevé plus de critiques que son principe ou que les règles de son assiette. Les droits d'investigation et de contrôle conférés aux agents du fisc ne seront jamais acceptés volontiers même par ceux qui s'inclinent loyalement devant la nécessité de l'imposition. Ils sont cependant indispensables, dans un système d'impôts qui prétend atteindre les résultats effectifs des exploitations commerciales et industrielles et qui, renonçant à la vieille méthode empirique des signes extérieurs, ne peut s'asseoir que sur des bases fixées par la collaboration des intéressés et du fisc.

Ce qui est plus curieux, c'est que le Parlement ait renoncé, dans l'intérêt des commerçants eux-mêmes, pour l'assiette et le contentieux et la contribution, aux commissions mixtes comprenant des éléments commerciaux et industriels. C'est le plus bel hommage qu'on puisse rendre à l'élément administratif, préféré à leurs pairs par les assujettis eux-mêmes, et les critiques si vives présentées contre les pouvoirs d'investigation administrative se trouvent par là même singulièrement atténuées.

Tout au plus rappellerons-nous la réserve déjà formulée contre l'admission dans le sein de la Commission supérieure d'un délégué de la Direction Générale des Contributions directes, qui devient ainsi juge et partie dans sa propre cause et contre l'exclusion de cette Commission d'un représentant de l'administration de l'enregistrement, bien qualifiée pour compulser la comptabilité des commerçants, à raison des impôts qu'elle a l'habitude de percevoir.

Toutes les législations ont admis la règle de l'imposition des bénéfices de guerre à partir du mois d'août 1914. Cette rétroactivité a été critiquée. A l'égard des fournisseurs de l'Etat et des administrations publiques, frapper d'une imposition des bénéfices résultant de contrats antérieurement passés, n'est-ce pas violer

ces contrats, n'est-ce pas, de la part de l'Etat contractant reprendre les avantages qu'il a consentis à ses fournisseurs ?

Pour ces fournisseurs comme pour les commerçants et industriels travaillant pour le public, un impôt qui frappe des opérations passées vient s'ajouter aux prix de revient et modifie rétroactivement les conditions des entreprises. Cet argument n'est que spécieux puisque l'impôt n'atteint que les bénéfices nets, il vient, certes, en diminution de ces bénéfices, mais il laisse au producteur une part tout au moins du profit.

Quant à l'argument de la violation du contrat pour l'Etat, c'est le même qui a été présenté contre l'imposition des titres de rente émis antérieurement par l'Etat. La réponse est la même. L'Etat contractant doit respecter les contrats qu'ont signés ses représentants, mais il a une autre qualité : il représente la puissance publique et comme tel, il a le pouvoir d'établir des impôts. En frappant par mesure générale tous les bénéfices résultant de la guerre, y compris ceux qu'ont réalisés ses fournisseurs, il ne viole pas plus des contrats individuels que quand le Parlement ou le Pouvoir exécutif réagissent sur les conventions privées par voie de dispositions législatives ou réglementaires.

Il nous reste à examiner les résultats pratiques de la contribution sur les bénéfices de guerre. Pendant la durée des hostilités ils n'ont pas été aussi brillants que l'avait escompté l'Administration tant à cause du peu d'empressement des assujettis qu'au peu de rigueur apporté par les agents du fisc à l'établissement et au recouvrement de l'impôt, à cause aussi de la faculté de ne payer que moitié de l'impôt. Au 1^{er} juin 1917, 40 millions seulement avaient été perçus sur 249 millions mis en recouvrement pour la première période d'application (1). L'Administration évaluait à 500 millions le produit pour l'année 1918 (2).

Aujourd'hui la période d'imposition étant sur le point d'être close, le trésor peut mettre en recouvrement la totalité de la contribution dont la moitié était différée. Le Ministre des Finances déclarait récemment à la Chambre que le total des cotes établies s'élevait à 7 milliards de francs. Mais, faute d'avoir capté l'impôt au moment de l'éclosion des bénéfices, il faut s'attendre à un chiffre important de cotes irrécouvrables. Toutefois même en tenant

(1) *Revue des Services financiers*, juin 1917, p. 208.

(2) Rapp. MILLIÈS-LACROIX au Sénat, S. O. 28 septembre 1917, *Déb. parlement. Annexes*, n° 306 p. 523.

compte de cette déperdition, la contribution extraordinaire constituera pour le trésor une recette considérable.

En Angleterre, le rendement de l'impôt, porté à 80 % en 1917, était évalué par M. Bonar Law à 200 millions de livres sterling pour l'année 1917-1918 (1).

Au point de vue de l'incidence, on a dit que « quant à ses effets budgétaires, l'impôt sur les bénéfices de guerre n'est qu'un médiocre pourvoyeur du Trésor » (4), les fournisseurs de l'Etat en ayant tenu compte pour la fixation des prix des marchés. Il est assez difficile de se prononcer sur cette question, comme sur les effets de la contribution sur le renchérissement de la vie. Quoi qu'il en soit, la contribution sur les bénéfices extraordinaires de guerre gardera le mérite d'avoir donné à l'opinion publique surexcitée par le spectacle de gains exorbitants, une satisfaction morale.

Vu : *Le Doyen*,
F. LARNAUDE.

Vu : *Le Président de Thèse*,
. TRUCHY.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
P. APPEL.

(1) WILLIAMS, *Journal des Economistes*, 15 juillet 1917, p. 25.

